

FINANSE, RYNKI FINANSOWE, UBEZPIECZENIA
nr 5/2016 (83) część 1

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

OPODATKOWANIE PRZEDSIĘBIORSTW

SZCZECIN 2016

Rada naukowa

prof. dr hab. Zbigniew Luty – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
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 zeszytu naukowego:
www.wneiz.pl/frfu

Redaktor naczelny | prof. dr hab. Waldemar Gos

Redaktor naukowy | dr hab. Adam Adamczyk

Korektor | Bernadeta Lekacz

Skład komputerowy | Marcin Kaczyński

Projekt okładki | Joanna Dubois-Mosora

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

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

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

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2016

ISSN 2450-7741

(ISSN 1640-6818; 1733-2842)

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 13,0. Ark. druk. 19. Format B5. Nakład 100 egz.

Publikacja zawiera artykuły przesłane na
VI Ogólnopolską Konferencję Naukową „Opodatkowanie przedsiębiorstw”
organizowaną w Szczecinie pod honorowym patronatem Ministerstwa Finansów,
Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego Olgierda Geblewicza,
Krajowej Rady Doradców Podatkowych

Sponsor konferencji Grupa Azoty SA

SPIS TREŚCI

Słowo wstępne	7
----------------------------	---

PROBLEMY KSZTAŁTOWANIA SYSTEMU PODATKOWEGO

Adam Adameczyk – Czynniki kształtujące dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce na tle państw Unii Europejskiej	11
Łukasz Dubiński – Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego	21
Monika Pasternak-Malicka – Przesłęstwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań empirycznych	31
Michał Sosnowski – Sprawność fiskalna podatków dochodowych	43
Edyta Sygut – Aspekty fiskalne zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia	55
Arkadiusz Żabiński – Rola systemu podatkowego w procesie zwiększania innowacyjności polskich przedsiębiorstw	65

PROBLEMY OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ

Szymon Bryndziak – Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania	79
Paulina Dębniak – Strategia podatkowa szansą na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa	87

Jolanta Iwin-Garzyńska – Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce	97
Magdalena Jarczok-Guzy – Kategoria małego podatnika w strategii podatkowej przedsiębiorstwa	109
Lidia Peretiatkowicz – Wykorzystanie zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym	119
Agnieszka Sobiech – Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe	129
Marcin Stępień – Zarządzanie podatkami w aspekcie ulgi na nowe technologie	141
Andrzej Stolarski – Obszary optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw	151

POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

Stefan Babiarez – Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny)	163
Beata Zofia Filipiak – Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin	177
Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz – Konsekwencje ustalania stawki podatku VAT przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego	189
Jolanta Wilk – Pozycja procesowa doradcy podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji ustawy proceduralnej	201

Słowo wstępne

Ostatnie lata dowiodły, że proces przesuwania ciężaru finansowania potrzeb publicznych z podatków w kierunku finansowania długiem wpłynął na naruszenie stabilności finansowej wielu państw. Choć powrót do koncepcji państwa finansowanego wyłącznie podatkami wydaje się dziś mało prawdopodobny, to znaczenie opodatkowania w finansach publicznych ciągle wzrasta. Finansowanie nowym długiem rosnących potrzeb publicznych możliwe jest bowiem tylko w warunkach stabilnego wzrostu dochodów publicznych. Utrzymanie wypłacalności państw wymaga zatem nie tylko zapewnienia wzrostu gospodarczego, ale też skutecznego zapobiegania zjawiskom prowadzącym do utraty dochodów podatkowych. Czym silniejsze są jednak działania władz nakierowane na ograniczanie takich zjawisk, jak erozja bazy podatkowej czy wzrost luki podatkowej, tym większa determinacja podmiotów gospodarczych w wyszukiwaniu rozwiązań zmierzających do obniżenia obciążeń podatkowych. Wspomniana gra między podatnikami a władzami podatkowymi nabiera coraz większej dynamiki, a jednocześnie wywołuje coraz większe dyskusje. Znajduje to swoje odzwierciedlenie także w niniejszym opracowaniu. Przedstawiony zbiór artykułów dobrze oddaje bieżące wątki dyskusji nad opodatkowaniem przedsiębiorstw. Znaczna część opracowań dotyczy problematyki optymalizacji podatkowej, a w szczególności takich zagadnień, jak wprowadzenie klauzuli antyabuzywnej, budowa strategii podatkowej przedsiębiorstwa czy wykorzystanie poszczególnych narzędzi zarządzania podatkami. Autorzy artykułów poświęcili także wiele miejsca nowemu spojrzeniu na ponadczasowe zagadnienia związane z kształtowaniem systemów podatkowych oraz ich składowych. Odniesiono w nich wspólczesne problemy opodatkowania do tak kluczowych elementów teorii podatku, jak funkcje i zasady opodatkowania. Nie zabrakło także miejsca dla rozważań dotyczących bieżących, praktycznych dylematów opodatkowania przedsiębiorstw.

Prezentowany zbiór artykułów z zakresu opodatkowania przedsiębiorstw stanowi dowód na to, jak skomplikowana i wielowymiarowa jest ta materia. Oddając w ręce Czytelników tę publikację, mam nadzieję, że przyczyni się ona do wzbogacenia ich wiedzy i stanowić będzie przyczynek dla przyszłych rozważań.

Adam Adamczyk

PROBLEMY KSZTAŁTOWANIA SYSTEMU PODATKOWEGO

Czynniki kształtujące dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce na tle państw Unii Europejskiej

Adam Adamczyk*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest identyfikacja czynników kształtujących poziom dochodów z tytułu podatku dochodowego oraz odpowiedź na pytanie, czy są one jednakowe dla różnych państw, czy specyficzne dla poszczególnych systemów podatkowych.

Metodologia badania – W artykule zostały wykorzystane metody analizy regresji, a w szczególności model danych panelowych oraz współczynnik korelacji liniowej Pearsona.

Oryginalność/wartość – W dotychczasowych badaniach nie analizowano różnic między determinantami wpływów z tytułu CIT w różnych państwach.

Wynik – W artykule wskazano, że w ujęciu międzynarodowym dwa czynniki: dynamika PKB oraz poziom stawki podatkowej istotnie wpływają na poziom dochodów podatkowych z tytułu CIT. Znaczna część determinant wpływów podatkowych z tytułu CIT w Polsce jest specyficzna dla polskiego systemu opodatkowania dochodów osób prawnych.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, determinanty, wpływy podatkowe

Wprowadzenie

Potrzebę reformy opodatkowania dochodu osób prawnych dostrzega się zarówno w Polsce, jak i w państwach UE i OECD. O ile istnieje zgodność co do potrzeby zmian w tym typie opodatkowania, to jednak obserwuje się głębokie różnice w opiniach dotyczących celu i kierunku reform. Część ekspertów twierdzi, że celem reform opodatkowania dochodu osób prawnych powinno być zbudowanie systemu, który pozyskuje dochody w sposób najbardziej efektywny z możliwych, czyli taki, który minimalizuje zniekształcenia w alokacji kapitału, wielkości inwestycji, doborze źródeł finansowania oraz wyborze formy organizacyjno-prawnej. Inni z kolei twierdzą, że celem reformy opodatkowania powinno być jego uproszczenie, gdyż prostszy podatek zachęci do podejmowania inwestycji, wzrostu zatrudnienia oraz przyspieszy wzrost gospodarczy. Dość powszechne są także opinie, że reformy są niezbędne po to, by zmniejszyć lukę podatkową i ograniczyć dostęp do rajów podatkowych. Wielu

* dr hab. Adam Adamczyk, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: milano@wneiz.pl.

innych ekspertów zwraca uwagę na konieczność zmian w opodatkowaniu ze względu na malejącą konkurencyjność kraju czy regionu (Keightley, Sherlock, 2014).

Niezależnie od kierunków i przesłanek proponowanych zmian należy zauważyć, iż jedną z podstawowych zasad, jaką powinni się kierować reformatorzy, jest ochrona najważniejszej funkcji opodatkowania, jaką jest funkcja fiskalna. Nim podejmie się jakiegokolwiek reformy opodatkowania, powinno się poznać zatem podstawowe czynniki, które determinują jego wydajność fiskalną. Powstaje tu jednocześnie pytanie, czy czynniki te są jednakowe dla różnych państw, czy specyficzne dla każdego kraju. Rozstrzygnięcie tego problemu ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia możliwości harmonizacji podatku dochodowego.

Celem artykułu jest identyfikacja czynników kształtujących poziom dochodów z tytułu podatku dochodowego w Polsce na tle analogicznych determinant w państwach UE oraz odpowiedź na pytanie, czy są one jednakowe dla różnych państw, czy specyficzne dla poszczególnych systemów podatkowych.

Postawiony problem badawczy zostanie rozstrzygnięty z wykorzystaniem metod analizy regresji, a w szczególności modelu danych panelowych oraz współczynników korelacji liniowej Pearsona. W badaniu wykorzystane zostaną między innymi dane udostępniane w bazie danych OECD.

1. Uwarunkowania wpływów z tytułu podatku dochodowego – rozważania teoretyczne

Próbując zidentyfikować czynniki mogące oddziaływać na wysokość wpływów podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, należy znaleźć teoretyczne podstawy takiego związku. Najbardziej oczywistym sposobem analizy czynników decydujących o wysokości dochodów podatkowych jest ich badanie z uwzględnieniem podziału na stawkę podatku oraz czynniki wpływające na bazę opodatkowania.

Dokonując oceny znaczenia wysokości stawki podatkowej dla dochodów z tytułu CIT, można ulec wrażeniu, że związek ten jest oczywisty. Na podstawie pobieżnej analizy wydaje się, że wpływ stawki podatku dochodowego na wysokość dochodów z tego podatku jest pozytywny. Jednak analizując dogłębnie ten związek, nie sposób nie odnieść się do koncepcji krzywej Laffera, z której wynika, że zmiana stawki podatku może być zarówno dodatnio, jak i ujemnie skorelowana z wysokością wpływów podatkowych. Kierunek tej relacji zależeć będzie od tego, w której części krzywej Laffera znajduje się poziom stawki podatku przed i po jej zmianie. Jeżeli zarówno przed, jak i po zmianie stawka podatku znajduje się na rosnącym zboczach krzywej Laffera, to zmiana będzie dodatnio skorelowana ze zmianą poziomu dochodów podatkowych. Jeżeli stawka przed i po zmianie znajdują się po opadającej stronie krzywej, to zmiana stawki będzie ujemnie skorelowana ze zmianą dochodów z tytułu podatku. Natomiast, gdy w wyniku zmiany stawki nastąpi jej przesunięcie ze zbocza rosnącego na zbocze opadające lub na odwrót, kierunek zależności między stawką a wysokością dochodów podatkowych zależeć będzie od skali zmiany.

W analizie wpływu stawki podatku dochodowego na wysokość wpływów podatkowych kluczową rolę ma wyznaczenie tak zwanej maksymalnej stawki opodatkowania rozumianej jak stawka, przy której wpływy z podatku osiągną maksymalną wartość. Innymi słowy, stawka maksymalna oznacza stawkę, przy której krzywa Laffera osiąga swoje maksimum, po przekroczeniu którego zaczyna ona opadać. Według A. Armando wysokość maksymalnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych zależy od takich czynników, jak wypukłość funkcji produkcji, rynkowy koszt kapitału czy poziom kosztów operacyjnych. Autor ten wyznaczył wysokość tej stawki dla amerykańskich przedsiębiorstw na poziomie około 68% (Armando, 2015), co oznacza, że amerykańskie władze fiskalne posiadają dość dużą przestrzeń do podwyżek tego podatku. Wartość maksymalnej stawki podatku jest jednak najprawdopodobniej znacznie przeszacowana, gdyż przy jej wyznaczeniu nie uwzględniono zjawiska agresywnego planowania podatkowego (Frank, Lynch, Rego, 2009; Armstrong, Blouin, Larcker, 2012) oraz międzynarodowej mobilności kapitału (Osmundsen, Hagen, Schjelderup, 1998; Olsen, Osmundsen, 2011). Wynika stąd zatem, że maksymalna stawka podatku szczególnie w przypadku małych otwartych gospodarek może być znacznie niższa, a w związku z tym zbliżona do faktycznie stosowanych stawek podatku CIT. Analizując zatem związek stawki podatku dochodowego i wysokości dochodów podatkowych, należy się liczyć z tym, że wzrost stawki podatku nie będzie prowadził do wzrostu dochodów podatkowych, a wręcz przeciwnie, może przyczynić się do ich spadku.

Innym czynnikiem, który wymienia się wśród determinant kształtujących wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, jest zmiana sposobu opodatkowania przedsiębiorstw. Stosunkowo niski poziom stawek podatku dochodowego od osób prawnych oraz możliwość ograniczenia odpowiedzialności właścicieli przedsiębiorstw może zachęcać do przyjmowania przez firmy osobowości prawnej. To z kolei powodować będzie odpływ dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych przy jednoczesnym wzroście wpływów z tytułu podatku CIT.

Na wysokość dochodów podatkowych z tytułu podatku CIT wpływ może mieć również zmiana struktury finansowania przedsiębiorstw. W okresie kryzysu zwykle maleje udział finansowania obcego w strukturze finansowania przedsiębiorstw. W takiej sytuacji przedsiębiorstwa w większym stopniu muszą polegać na finansowaniu własnym. Zmiana sposobu finansowania działalności niesie za sobą też skutki podatkowe. Ograniczenie wysokości zadłużenia powoduje bowiem zwykle także spadek wysokości płaconych przez przedsiębiorstwa odsetek stanowiących koszt podatkowy. Spadek poziomu zadłużenia powoduje zatem osłabienie efektu odsetkowej tarczy podatkowej, a w rezultacie wzrost dochodów podatkowych państwa (Kumar, Quinn, 2012).

Jednym z najważniejszych elementów kształtujących wysokość dochodów z tytułu podatku dochodowego jest szerokość bazy podatkowej. Zgodnie z poglądami popularyzowanymi od lat dziewięćdziesiątych XX wieku dążono do neutralizacji wpływu opodatkowania dochodu na gospodarkę poprzez obniżanie nominalnych stawek i likwidację preferencji podatkowych. W efekcie, pomimo spadku nominalnych stawek podatkowych, rosły wpływy z tego podatku.

O wielkości bazy podatkowej decydują nie tylko przepisy prawa podatkowego, ale i kondycja ekonomiczna przedsiębiorstw mierzona za pomocą ich rentowności. Jednak ze względu na stosowane w systemie opodatkowania dochodów mechanizmy rozliczania straty podatkowej związek między rentownością przedsiębiorstw a wpływami podatkowymi może być rozmyty. Aby wychwycić zależności między tymi wielkościami, należy uwzględnić opóźnienia czasowe, jakie między nimi zachodzą.

Dla poziomu dochodów z tytułu podatku dochodowego mogą mieć znaczenie także tendencje o charakterze długoterminowym. Do trendów takich należy zaliczyć wzrost zmienności wyników przedsiębiorstw. W większości systemów opodatkowania dochodów państwo asymetrycznie traktuje zyski i straty przedsiębiorstw. Innymi słowy, gdy firmy osiągają dochód, państwo pobiera podatek, jeżeli jednak firmy wykazują straty, państwo partycypuje w nich w znacznie mniejszym stopniu. Wynika to ze stosowania rozwiązań niepozwalających podatnikom na natychmiastowe i całkowite rozliczenie straty. Jeżeli zatem rośnie amplituda wahań wyników finansowych, państwo korzysta na wyższych zyskach przedsiębiorstw w stopniu proporcjonalnym do przyrostu tych zysków, tracąc relatywnie mniej na przyroście ich strat. Efekt ten będzie jednak różny w zależności od rozwiązań dotyczących rozliczania straty, jakie stosowane są w danym systemie podatkowym.

W modelach ekonometrycznych opisujących wielkość dochodów z tytułu podatku CIT jako zmienną objaśniającą uwzględnia się również dynamikę wzrostu gospodarczego (Karpowicz, 2014). Wielkość ta charakteryzuje zmiany w rozmiarach bazy podatkowej. Choć wartość informacyjna tej wielkości powinna być zbliżona do poziomu zyskowności, to jednak ma ona znacznie szersze pole percepcji.

Ze względu na fakt, iż PKB odzwierciedla produkcję wytworzoną zarówno za pomocą narodowych, jak i zagranicznych czynników wytwórczych – część wynagrodzenia za ich wykorzystanie może być transferowana i opodatkowywana za granicą. Z drugiej strony w kraju może być opodatkowywana część dochodów uzyskiwanych dzięki wykorzystaniu narodowych czynników produkcji za granicą. W związku z tym jako czynnik mogący istotnie wpłynąć na wysokość wpływów podatkowych z tytułu podatku CIT bierze się pod uwagę także stopień umiędzynarodowienia gospodarki.

Jako uzupełnienie zmiennych reprezentujących rozmiary bazy podatkowej, modelując wysokość dochodów podatkowych, uwzględnia się również wielkość szarej strefy gospodarki. Korekta ta jest ważna, gdyż rozmiar szarej strefy identyfikuje tę część produktu krajowego, która nie podlega opodatkowaniu. Prowadząc analizy, należy jednak pamiętać, że w przeszłości nie uwzględniano produktu wytworzonego w szarej strefie gospodarki w wielkości PKB. Co więcej, należy wziąć pod uwagę fakt, że szacunki rozmiarów szarej strefy mogą być obciążone znacznym błędem.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, należy stwierdzić, że można wyodrębnić cały szereg czynników oddziałujących na wysokość dochodów podatkowych generowanych przez podatek dochodowy od osób prawnych. Przy czym znaczenie i siła oddziaływania poszczególnych czynników może się istotnie różnić między państwami w zależności od uwarunkowań ekonomicznych czy stosowanych rozwiązań prawnych.

2. Badanie czynników kształtujących dochody z tytułu podatku CIT

Podatek dochodowy jest podatkiem rocznym, więc ze względu na częstotliwość próbkowania długość szeregów czasowych jest stosunkowo niewielka. Ogranicza to możliwość wprowadzenia do budowy modeli ekonometrycznych większej liczby zmiennych. Pewnym rozwiązaniem może być zastosowanie modeli wykorzystujących dane czasowo-przestrzenne. Stosując modele danych panelowych, należy jednak pamiętać, że w przypadku, gdy dany system podatkowy znacznie odbiega swą specyfiką od pozostałych systemów uwzględnionych w próbie, za nieistotne można uznać czynniki, które w danym systemie odgrywają znaczącą rolę, i na odwrót.

W celu określenia determinant wpływów podatkowych z tytułu CIT zbudowano model danych panelowych. W próbie badawczej uwzględniono 21 państw UE należących jednocześnie do OECD. Za okres badawczy przyjęto lata 2000–2014. W badaniu wykorzystano dane pochodzące z bazy OECD oraz informacje dotyczące rozmiarów szarej strefy publikowane przez F. Schneider (2003, 2015). Na podstawie statystyki Hausmana zdecydowano o wyborze modelu z efektami losowymi. Wyniki estymacji modelu zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Model relacji wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do PKB

Zmienna zależna: CIT/GDP	
Szara strefa jako % PKB	0,0021038 (0,0269978)
Stawka CIT	0,0409587 *** (0,0097881)
PIT/PKB	-0,0090787 (0,0297531)
Dynamika PKB	0,0519502 *** (0,0100859)
PKB per capita	0,0095385 (0,0121938)
Liczba obserwacji	312
R kwadrat	0,1459
Liczba obiektów	21
Statystyka Hausmana (p)	0,2042
*** Parametr istotny przy poziomie istotności 0,01	
W nawiasach podano błąd standardowy szacowania parametrów strukturalnych modelu	

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionego modelu wynika, że jedynie dwie zmienne egzogeniczne istotnie wpływają na relację dochodów podatkowych z tytułu CIT do PKB. Pierwszą ze zmiennych

jest wysokość stawki podatku. Zgodnie z oczekiwaniami stawka podatku jest pozytywnie skorelowana z dochodami podatkowymi. Nie oznacza to jednak, że zależność taka zachodziła we wszystkich państwach grupy badawczej.

Drugą ze zmiennych istotnie wpływających na poziom dochodów z tytułu podatku CIT jest dynamika wzrostu gospodarczego. Podobnie jak stawka podatku jest ona dodatnio skorelowana z poziomem dochodów podatkowych z tytułu podatku CIT.

Pozostałe zmienne modelu nie wykazują statystycznej istotności. Niski poziom dopasowania modelu świadczy jednocześnie o tym, że niezwykle trudno jest znaleźć uniwersalne, wspólne dla badanej grupy państw czynniki kształtujące poziom wpływów z tytułu podatku dochodowego. Można stąd wnosić, że determinanty wpływów podatkowych należy identyfikować indywidualnie dla poszczególnych państw.

Próbując zatem odpowiedzieć na pytanie, jakie czynniki kształtowały dochody z podatku CIT w Polsce, należy wykorzystać metodę o mniejszych wymogach informacyjnych, taką jak współczynniki korelacji liniowej Pearsona. Jako pierwsze zostaną przeanalizowane czynniki, które zgodnie z zaprezentowanym modelem danych panelowych wywierają istotny wpływ na wielkość wpływów podatkowych. Analizując związek relacji dochodów z tytułu podatku CIT do PKB i wysokości stawki podatkowej (tab. 2), można zauważyć, że w Polsce współczynnik korelacji dla tej zależności jest ujemny, choć nieistotny statystycznie.

Tabela 2

Dochody z podatku CIT a stawka CIT

Związek	Rxy	Istotność (poziom istotności 0,05)
Dochody z CIT/PKB a stawka CIT	-0,27101	Nieistotny
Dochody z CIT a stawka CIT	-0,77454	Istotny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Oznacza to, że w przypadku Polski zmiany stawki podatkowej nie stanowiły czynnika, który istotnie wpływał na relację dochodów podatkowych z tytułu CIT do PKB. Z drugiej strony ujemny znak współczynnika korelacji może oznaczać, że w Polsce przed obniżką stawki znajdowała się ona po opadającej stronie krzywej Laffera. Potwierdza to analiza związku między bezwzględną kwotą wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych a stawką podatku. W tym przypadku wartość współczynnika korelacji wskazuje na silnie ujemną, istotną statystycznie zależność.

Drugim z czynników, który zgodnie z modelem danych panelowych wywiera istotny wpływ na poziom dochodów z tytułu CIT, jest dynamika wzrostu gospodarczego. W tym przypadku związek ten został potwierdzony również w przypadku Polski. Współczynnik korelacji liniowej dla tego związku (tab. 3) jest dodatni i istotny statystycznie.

Tabela 3

Związek dochodów z tytułu podatku CIT i dynamiki PKB

Związek	Rxy	Istotność (poziom istotności 0,05)
Dochody z CIT/PKB a dynamika PKB	0,597301	Istotny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów i OECD.

Jak już podkreślono, dynamika PKB kwantyfikuje zmiany czynników ekonomicznych wpływających na rozmiary bazy podatkowej. Jednak wydaje się że miara ta może być zbyt ogólna. Dlatego warto również przeanalizować związek miary ściślej związanej z rozmiarami bazy podatkowej, czyli dochodowości przedsiębiorstw¹ do relacji dochodów podatkowych do PKB.

Tabela 4

Dochody z podatku CIT a dochodowość przedsiębiorstw

Związek	Rxy	Istotność (poziom istotności 0,05)
Dochodowość a relacja dochodów z CIT/PKB	0,478383	Nieistotny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Jak wynika z danych zaprezentowanych w tabeli 4, siła związku dochodowości uzyskiwanej przez podatników CIT z wysokością dochodów z CIT w relacji PKB jest słabsza niż w przypadku związku dynamiki PKB z poziomem dochodów podatkowych. Jest to konsekwencją stosowanego w przypadku podatku CIT systemu rozliczania straty podatkowej, który przewiduje możliwość rozliczenia straty w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych. Poziom obecnych dochodów podatkowych państwa zależy zatem nie tylko od obecnej dochodowości przedsiębiorstw, ale i od dochodowości z lat poprzednich. W rezultacie siła związku dochodowości i poziomu dochodów podatkowych rośnie wraz z wydłużaniem okresu, dla którego wyznaczana jest dochodowość.

Kolejnym czynnikiem, jaki uwzględniono w analizie determinant wpływów podatkowych z tytułu CIT, jest liczba podatników tego podatku. Należy podkreślić, że w ciągu ostatnich 15 lat liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce uległa potrojeniu. Taki wzrost nie mógł pozostać bez wpływu na wielkość pozyskiwanych dochodów z tego podatku. Znajduje to swoje potwierdzenie we współczynniku korelacji między liczbą podatników a kwotą pozyskiwanych dochodów (tab. 5). Z drugiej jednak strony wzrost liczby podatników podatku CIT nie zapobiegł zmniejszeniu relacji dochodów z podatku CIT do PKB, o czym świadczy ujemna wartość współczynnika korelacji między tymi zmiennymi.

¹ Dochodowość wyznaczana jest jako relacja dochodów podatkowych do przychodów podatkowych.

Tabela 5

Dochody z tytułu podatku CIT a liczba podatników

Związek	Rxy	Istotność (poziom istotności 0,05)
Dochody z CIT/PKB a liczba podatników	-0,56806	Istotny
Dochody z CIT a liczba podatników	0,863422	Istotny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Nie jest to jednak spowodowane przesunięciem obciążeń pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych a podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Z analizy wskaźnika Pearsona między relacjami obu podatków do PKB (tab. 6) wynika, że są one silnie dodatnio skorelowane – co przeczy oczekiwaniom formułowanym przez przytoczonych wcześniej autorów.

Tabela 6

Związek dochodów z tytułu podatku CIT i dynamiki PKB

Związek	Rxy	Istotność (poziom istotności 0,05)
Dochody z CIT/PKB a Dochody z PIT/PKB	0,834992	Istotny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Zaobserwowany zatem ujemny związek między liczbą podatników podatku CIT a relacją dochodów z tytułu podatku CIT do PKB wynika najprawdopodobniej z koincydencji. W okresie, kiedy rosła liczba podatników, nastąpiło spowolnienie gospodarcze, które wywołało jeszcze silniejsze spowolnienie dynamiki dochodów podatkowych.

Uwagi końcowe

Z przedstawionych badań wynika, iż trudno jest wskazać uniwersalne determinanty dochodów z tytułu podatku dochodowego, które odgrywałyby podobną rolę we wszystkich wybranych państwach. Spośród wytypowanych zmiennych jedynie dwie – dynamika wzrostu gospodarczego oraz wysokość stawki podatkowej – wywierają istotnie statystyczny wpływ na wysokość dochodów podatkowych. Należy przy tym podkreślić, że w przypadku Polski związek stawki podatkowej z dochodami podatkowymi jest odwrotny, niż wynika to z analizy parametrów strukturalnych modelu danych panelowych. Oznacza to, że przed obniżką stawki opodatkowania podatkiem CIT była ona na poziomie znajdującym się na opadającym zboczach krzywej Laffera.

Wśród innych determinantów wpływających na wysokość dochodów z tytułu podatku CIT w Polsce wskazano również liczbę jego podatników. Jednak o ile liczba podatników jest pozytywnie skorelowana z kwotą wpływów, to w przypadku udziału dochodów z CIT w relacji do PKB związek ten jest odwrotny.

Z przedstawionych rozważań wynika również, iż wpływ niektórych czynników na dochody podatkowe z tytułu podatku CIT ze względu na występujące opóźnienia czasowe

może ujawniać się dopiero w dłuższym terminie. Sytuacja taka ma miejsce w przypadku poziomu rentowności, której wpływ na dochody podatkowe z powodu stosowanego w polskim podatku dochodowym mechanizmu rozliczania straty podatkowej dostrzegalny jest dopiero przy uśrednieniu jej wartości z kilku okresów.

Literatura

- Armando, M.A. (2015). *How Do Firm Characteristics Affect the Corporate Income Tax Revenue?* Pobrane z: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2537191>.
- Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Larcker, D.F. (2012). The Incentives for Tax Planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53, 391–411.
- Frank, M.M., Lynch, L.J., Rego, S.O. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting. *The Accounting Review*, 84, 467–496.
- Karpowicz, A. (2014). *Determinants of Corporate Income Tax Revenues of European Union Member States*. Auto-referat pracy doktorskiej. Warszawa.
- Keightley, M.P., Sherlock, M.F. (2014). *The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform*. Congressional Research.
- Kumar, M.S., Quinn, P.D. (2012). Fiscal Affairs and Finance Department, Globalization and Corporate Taxation. *IMF Working Paper*, 10.
- Olsen, T.E., Osmundsen, P. (2011). Multinationals, Tax Competition and Outside Options. *Journal of Public Economics*, 95, 1579–1588.
- Osmundsen, P., Hagen, K.P., Schjelderup, G. (1998). Internationally Mobile Firms and Tax Policy. *Journal of International Economics*, 45, 97–113.
- Schneider, F. (2012). The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? *IZA Discussion Paper*, 6423, March.
- Schneider, F. (2015). *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*.

FACTORS AFFECTING THE CORPORATE INCOME TAX REVENUES IN POLAND AGAINST EU COUNTRIES

Abstract: *Purpose* – This article aims to identify the factors influencing the level of revenues from corporate income tax, and find the answer to the question whether they are the same for different countries or specific to the each tax system.

Design/methodology/approach – To solve the problem the author use the method of regression analysis and in particular the model of panel data and Pearson correlation coefficients.

Findings – In the group of 21 investigated countries two main factors affected the level of corporate income tax: the GDP dynamics and statutory tax rate. The majority of CIT revenue determinants are specific for each country.

Originality/value – In previous investigations there were no analysis of the differences in CIT revenue determinants among various countries.

Keywords: corporate income tax rate, determinants, tax revenues

Cytowanie

Adamczyk, A. (2016). Czynniki kształtujące dochody z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce na tle państw Unii Europejskiej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 11–19. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-01.

Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego

Łukasz Dubiński*

Streszczenie: Bezpieczeństwo i pewność prawa stanowią podstawowy element państwa prawa. Celem artykułu jest zbadanie podstawowych instytucji polskiego prawa podatkowego służących ochronie wspomnianych wartości oraz przedstawienie zagrożeń związanych z europeizacją krajowych regulacji prawnopodatkowych.

Słowa kluczowe: bezpieczeństwo, pewność, podatki, prawo

Wprowadzenie

Znaczenie ujętej w art. 2 ustawy zasadniczej zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego przejawia się w wymogu, żeby „państwo w stosunku do obywateli zachowywało minimalne reguły uczciwości” (Wróblewska, 2010: 84). Jak wyjaśnia I. Wróblewska (2010: 85), chodzi o „skierowany do ustawodawcy postulat, takiego stanowienia prawa, aby nie było ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie był w stanie przewidzieć w momencie podejmowania decyzji”.

Konstytucyjne zobowiązanie ustawodawcy zwykłego do dbałości o pewność i bezpieczeństwo prawa jest szczególnie istotne w przypadku regulacji obciążeń publicznoprawnych dla przedsiębiorców. Podatki wiążą się bowiem z niemal każdym przejawem aktywności gospodarczej. W związku z tym w niniejszym artykule przedstawione zostaną podstawowe instytucje, które mają w założeniu chronić podatnika przed konsekwencjami niejasnych przepisów podatkowych. Chodzi tutaj o ujęte w przepisach ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (dalej: ordynacja podatkowa)¹ zasadę *in dubio pro tributario* oraz instytucję indywidualnej interpretacji podatkowej. Natomiast w związku z faktem zwiększającego się oddziaływania regulacji unijnych na rozwiązania prawnopodatkowe przedstawiony zostanie także wpływ tych pierwszych na bezpieczeństwo prawne polskich podatników.

* dr nauk prawnych Łukasz Dubiński, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: ldubinski@mec.univ.szczecin.pl.

¹ Tekst jednolity z 8 kwietnia 2015 r. Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

1. Zasada *in dubio pro tributario*

Na podstawie art. 1 ustawy z 5 sierpnia 2015 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw² (dalej także: ustawa zmieniająca ordynację) do ordynacji podatkowej wprowadzony został nowy przepis – art. 2a, któremu nadano następujące brzmienie: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Z treści uzasadnienia ustawy zmieniającej ordynację wynika, iż przywołany przepis ma stanowić ucieleśnienie zasady *in dubio pro tributario*³.

Wobec powyższego przypomnieć należy, iż wspomniana zasada rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika była obecna w ordynacji podatkowej jeszcze przed wprowadzeniem do niej ww. art. 2a. Zarówno bowiem w literaturze (zob. Dzwonkowski, 2003), jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴ utrwalił się standard wyznaczony wyrokiem NSA z 18 stycznia 1988 roku. NSA wskazał tam, iż „niejasności lub wątpliwości dotyczące oceny stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie ciążącego na nim obowiązku, gdy treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku, wynikającego z przepisu prawa”⁵. Innymi słowy, ustanowiona reguła mówiła o tym, iż zarówno wątpliwości co do stanu faktycznego, jak i prawnego powinny być rozpatrywane na korzyść podatnika.

Można więc powiedzieć, iż przywołany na wstępie art. 2a odzwierciedla dotychczasowe rozumienie zasady *in dubio pro tributario* w odniesieniu do sposobu rozpatrywania wątpliwości prawnych. W uproszczeniu chodzi o to, iż oba sposoby rozumienia zasady rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika konstytuują regułę, zgodnie z którą niejasność przepisów prawa podatkowego nie może nieść ze sobą negatywnych konsekwencji dla podatnika.

W związku z powyższym wątpliwości może wywoływać zasadność wprowadzenia art. 2a do ordynacji podatkowej. Tym bardziej iż co prawda zasada rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika nie była wcześniej wyrażona *explicite* w przepisach prawa, to przyjmowano, iż stanowi ona pokłosie art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, który ustanawia obowiązek prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych⁶. Innymi słowy, nie można powiedzieć, iż omawiana zasada nie posiadała własnej podstawy prawnej i dopiero uchwalenie art. 2a ordynacji podatkowej taką podstawę ustanowiło.

² Dz.U. 2015, poz. 1197.

³ Uzasadnienie do przedstawionego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 4 i n. Pobrane z: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> (10.04.2016).

⁴ Wyrok NSA z 14.11.2014, sygn. II FSK 2681/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

⁵ Wyrok NSA z 18.01.1988, sygn. III SA 964/87. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

⁶ Zob. Malański (2009): „W art. 121 § 1 o.p. zawarta jest zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. (...) Właśnie m.in. z tej zasady wywodzi się zasadę *in dubio pro tributario*”.

Powyższe mogłoby więc skłaniać do postawienia tezy, iż wprowadzony do ordynacji podatkowej art. 2a nie stanowi tak zwanej nowości normatywnej. Z drugiej jednak strony można zauważyć, iż nienormatywne zmiany tekstu prawnego posiadają z reguły charakter doprecyzowujący czy wyjaśniający (zob. Grzybowski 2013). Natomiast, jak wskazano powyżej, treść art. 2a ordynacji podatkowej stanowi o regule *in dubio pro tributario* w takiej formule, jaka jest powszechnie uznawana w literaturze i orzecznictwie za element procedury podatkowej. Tym samym nie można mówić o uściśleniu tej reguły. Nie wydaje się również, żeby wprowadzenie art. 2a do Ordynacji Podatkowej miało zawęzić zakres obowiązywania zasady *in dubio pro tributario* jedynie do sposobu rozpatrywania wątpliwości prawnych. Taka interpretacja prowadziłaby bowiem do tego, iż niepełny albo niespójny materiał dowodowy mógłby przyczyniać się do rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść podatnika, co samo w sobie byłoby rażąco sprzeczne z ww. zasadą budowania zaufania do organów administracji publicznej. Wobec tego można zaproponować dwie interpretacje opisywanego stanu rzeczy.

Otóż, dopuszczalne wydaje się przyjęcie, że ustawodawca uznał zasadę *in dubio pro tributario* za tak istotny element prawa podatkowego, iż powinna ona zostać dodatkowo wyrażona w odrębnym przepisie prawnym. Tym samym nowy art. 2a ordynacji podatkowej uznawać należy za swoiste *superfluum* w stosunku do art. 121 § 1 ordynacji podatkowej w tej części, w której z tego ostatniego przepisu wynika obowiązek rozstrzygania wątpliwości na rzecz podatnika⁷. Wadą przedstawionej interpretacji może być fakt, iż kwalifikowanie uchwalenia dowolnego przepisu jako przejawu nadwyżki legislacyjnej budzi wątpliwości z punktu widzenia zakazu uznawania nawet fragmentu przepisu prawnego jako zbędnego (zakaz wykładni *per non est*).

Interpretując znaczenie wprowadzenia art. 2a do ordynacji podatkowej, można również spróbować odwołać się do wykładni systemowej. Warto więc zauważyć, iż dotychczasowe rozumienie zasady *in dubio pro tributario* opierało się na przepisie *sensu stricte* proceduralnym ujętym w dziale IV ordynacji podatkowej, który jest poświęcony postępowaniu podatkowemu. Z kolei przywołany art. 2a ordynacji podatkowej został wprowadzony do części ogólnej tej ustawy, a więc znajduje zastosowanie nie tylko w tej części ustawy, która reguluje postępowanie podatkowe. W tym kontekście teza o szerszym niż dotychczas zastosowaniu zasady *in dubio pro tributario* zdaje się również znajdować uzasadnienie w samym brzmieniu art. 2a ordynacji podatkowej. Otóż, z treści tego przepisu wynika wprost, iż odnosi się on do „przepisów prawa podatkowego” bez wyraźnego ograniczenia jego zastosowania. Odwołując się więc do ujętej w art. 3 pkt 2 definicji pojęcia *przepisy prawa podatkowego*, przyjąć należy, iż zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie do wszelkich źródeł prawa podatkowego, a więc i do przepisów materialnoprawnych. Innymi słowy – omawiana zasada stanowi aktualnie nie tylko instytucję prawa procesowego określającą obowiązki organu prowadzącego postępowanie podatkowe. W rezultacie można powiedzieć, iż reguła *in dubio pro tributario* wyznacza również uprawnienie dla podatnika

⁷ Chodzi o to, iż 121 § 1 ordynacji podatkowej jest interpretowany nie tylko jako wyrażenie zasady *in dubio pro tributario*. Ujęty bowiem w przywołanym przepisie postulat budowania zaufania do organów podatkowych oznacza również m.in. obowiązek równego (takiego samego) traktowania wszystkich podatników.

polegające na tym, iż w przypadku wątpliwości co do wykładni treści przepisów może on wybrać interpretację najbardziej korzystną dla siebie. To uprawnienie przekłada się z kolei na procesową powinność organu polegającą na obowiązku uwzględnienia wyboru takiej interpretacji podatnika, o ile przepisy określające jego sytuację podatkową są niejasne.

Dodać należy, iż przedstawiona powyżej interpretacja wydaje się korespondować z poglądem projektodawcy, który w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej ordynację wskazał, że jeżeli „postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego”⁸. Biorąc więc pod uwagę ten fakt, jak i wcześniejsze ustalenia, przyjąć należy, iż nowy sposób uregulowania zasady *in dubio pro tributario* zmienił jej charakter z wyłącznie procesowego na materialno-procesową. Natomiast nie można się zgodzić z twierdzeniem projektodawcy, zgodnie z którym wprowadzenie do ordynacji podatkowej art. 2a „ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego”⁹. Wręcz przeciwnie – wydaje się, iż ustawodawca, konstruując omawianą zasadę, przyznaje, iż regulacje prawa podatkowego są niejasne i konieczne jest stworzenie odrębnej instytucji prawnej posiadającej wyraźne odzwierciedlenie w przepisach, która będzie chroniła podatnika właśnie przed wadliwymi efektami działalności prawodawczej. Można więc powiedzieć, iż ujęcie zasady *in dubio pro tributario* w ordynacji podatkowej nie tyle służy pewności prawa, co pewności sytuacji podatnika.

Na marginesie można z kolei zauważyć, iż przepisy prawa podatkowego wywołujące takie wątpliwości podatników, które jak stanowi art. 2a ordynacji podatkowej, nie dają się usunąć, można uznać za niekonstytucyjne w związku z art. 2 ustawy zasadniczej. Z tego przepisu konstytucyjnego wynika bowiem tak zwana zasada określoności, zgodnie z którą jak wyjaśnia Trybunał Konstytucyjny: „każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego (...) Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalala na wyegzekwowanie”¹⁰.

2. Uwagi na tle indywidualnej interpretacji podatkowej

W porównaniu z omówionym wcześniej uregulowaniem zasady *in dubio pro tributario* tak zwana indywidualna interpretacja podatkowa stanowi już stały element krajobrazu prawnopodatkowego i mechanizm jej funkcjonowania był już w literaturze szeroko omawiany. W związku z tym ta część rozważań zostanie poświęcona wybranym aspektom tej instytucji

⁸ Uzasadnienie do przedstawionego..., s. 6.

⁹ Tamże.

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.03.2001, sygn. K 24/00, Legalis nr 49669.

wiążącym się bezpośrednio z zagadnieniem pewności prawa podatkowego i związanym z nim bezpieczeństwem prawnym.

Na wstępie przypomnieć należy, iż celem wydania interpretacji indywidualnej jest udzielenie „podatnikowi informacji w zakresie zastosowania i wykładni prawa podatkowego w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym sprawy”¹¹. Innymi słowy, interpretacja indywidualna ma stanowić instrument służący klaryfikowaniu przepisów prawa. Z jednej strony można więc powiedzieć, iż podatnicy uzyskują narzędzie gwarantujące ocenę ich sytuacji prawnopodatkowej. Można jednak jednocześnie zauważyć, że jeżeli zdaniem ustawodawcy taka instytucja jest w ogóle potrzebna, to tym samym wydaje się on sygnalizować, iż tworzone przez niego regulacje prawnopodatkowe są co najmniej niejasne, a więc niedające bezpieczeństwa prawnego¹². Ta teza wydaje się znajdować potwierdzenie w art. 14e § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów może z urzędu skorygować wydaną interpretację indywidualną w przypadku stwierdzenia jej niezgodności z prawem. Innymi słowy, ustawodawca zakłada, iż nawet wyspecjalizowana administracja skarbowa może mieć trudności z prawidłową interpretacją przepisów prawa podatkowego i konieczny jest stały nadzór nad jej działalnością, a nie tylko skargowa kontrola sądowo-administracyjna.

Jak trafnie zauważa się w orzecznictwie, „w prawidłowo prowadzonym postępowaniu w przedmiocie udzielenia pisemnej interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych”¹³. Można więc powiedzieć, iż jest to postępowanie zbliżone do postępowania, o którym mowa w art. 139 § 2 ordynacji podatkowej, czyli oparte na dokumentach przedkładanych przez stronę oraz wiadomościach posiadanych przez organ. Tym niemniej ustawodawca nie ograniczył tak jak w przypadku tego ostatniego postępowania czasu na załatwienie sprawy interpretacji podatkowej do poziomu „niezwłoczności”. W art. 14d § 1 ordynacji podatkowej wskazano bowiem, iż „interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku”.

Postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej może więc trwać nawet 3 miesiące, a więc dłużej niż postępowanie w sprawach szczególnie skomplikowanych, dla

¹¹ Wyrok NSA z 1.04.2009, sygn. II FSK 1934/07. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17.06.2003, sygn. P24/02: „Niejasność przepisów jest wyrazem niedostatecznej troski ustawodawcy o podmiotowe traktowanie adresatów prawa, co odbiera poczucie bezpieczeństwa prawnego i skutkuje utratą zaufania do państwa”. Wyrok i cytaty podaje za: Wróblewska (2010: 88).

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z 13.06.2008, sygn. III SA/Wa 417/08. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016). Analogiczny pogląd jest prezentowany w doktrynie: „w postępowaniu w przedmiocie wydania pisemnej interpretacji nie może toczyć się spór o stan faktyczny. Nie może też być prowadzone postępowanie dowodowe zmierzające do zbierania materiałów dowodowych w sposób odpowiadający dyspozycji art. 187 w zw. z art. 122 OrdPod. Brak jest także podstaw do poddawania jakichkolwiek dowodów składanych przez wnioskodawcę swobodnej ocenie, zgodnie z art. 191 OrdPod. Innymi słowy, postępowanie to nie może zmierzać do kwestionowania przez organ podatkowy stanu faktycznego podawanego przez wnioskodawcę, lecz organ ten ma obowiązek przyjąć do sformułowania oceny prawnej taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik” (Kondratowska, 2014).

których zgodnie z art. 139 § 1 ordynacji podatkowej przewidziany został dwumiesięczny termin na załatwienie sprawy. Jeżeli więc prawodawca ocenia, iż wyspecjalizowany w prawie podatkowym organ administracji publicznej może potrzebować więcej czasu niż w przypadku spraw szczególnie skomplikowanych, żeby bez zbierania dowodów ocenić pod kątem prawnopodatkowym sprecyzowany przez wnioskodawcę stan faktyczny, to jest to swoisty wyraz braku zaufania ustawodawcy do jakości stanowionego przez siebie prawa.

W świetle więc uznania przez ustawodawcę prawa podatkowego jako materii szczególnie złożonej nawet dla wyspecjalizowanej w tym zakresie administracji, kontrowersyjne wydaje się zagadnienie obowiązywania wydanej interpretacji podatkowej. Otóż, przyznany im przez ustawodawcę „indywidualny charakter interpretacji sprawia, że nie może się na nią powoływać podmiot inny niż ten, na którego wniosek została ona wydana”¹⁴. Innymi słowy, regulacja określająca zakres obowiązywania indywidualnej interpretacji podatkowej ogranicza zastosowanie art. 121 § 1 ordynacji podatkowej¹⁵, czyli co symptomatyczne – zasady budowania zaufania do organów administracji publicznej w tym jej aspekcie, który jest związany z obowiązkiem prowadzenia spraw w sposób przewidywalny. Natomiast z perspektywy opisanego na wstępie postulatu pewności prawa wydawałoby się, iż organy administracji publicznej w sytuacjach identycznych jak w opisanych interpretacjach powinny być obligowane przez ustawodawcę do podejmowania takich samych rozstrzygnięć. Taki sposób działania wydaje się wynikać nie tylko z ww. art. 121 § 1 ordynacji podatkowej, ale i z istoty podstawy działania organów administracji publicznej, czyli prawa, które nie powinno być tworzone w sposób dyskryminujący – pomijający określone grupy podatników (w analizowanym wypadku podmioty, które nie są wnioskodawcami). Tym bardziej że zgodnie z art. 14i § 3 ordynacji podatkowej interpretacje indywidualne są prezentowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Ustawodawca więc z jednej strony daje podatnikom możliwość zapoznania się ze sposobem interpretowania przepisów prawa, a z drugiej wyłącza możliwość faktycznego skorzystania z tej wiedzy.

Nie można więc mówić o zgodności regulacji indywidualnej interpretacji podatkowej z postulatem demokratycznego państwa prawnego, jeżeli jeden z jego podstawowych przejawów – bezpieczeństwo prawne – ma być gwarantowany nie powszechnie, a indywidualnie, i to za odpłatnością.

3. Konsekwencje europeizacji polskiego prawa podatkowego

Sytuacja prawna podatnika jest aktualnie określana przez normy prawne mogące posiadać nie tylko krajowe, ale również i unijne czy nawet międzynarodowe pochodzenie. Chodzi tutaj o zjawisko określane w literaturze jako *multicentryczność prawa* (Hauser, 2012¹⁶). Związanie

¹⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.05.2014, sygn. II SA/Rz 161/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹⁵ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 23.08.2010, sygn. III SA/Wa 307/10. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

¹⁶ Koncepcja podana w tym źródle za: E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa*, s. 3 i n.; tamże, *Multicentryczność systemu prawa i wykładnia jej przyjazna*, w: *Rozprawy prawnicze*, s. 1127 i n.

podatnika przepisami wywodzącymi się z różnych źródeł nie powinno samo w sobie¹⁷ budzić wątpliwości, jeżeli dane normy są wobec siebie niesprzeczne w tym sensie, że albo jedynie siebie uzupełniają, albo wręcz samodzielnie regulują określone zjawisko prawnopodatkowe. Przykładem takich regulacji mogą być umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, które powinny kompleksowo określać, wobec którego z umawiających się państw, jak i w jakim zakresie podatek powinien realizować swoje zobowiązania publicznoprawne (zob. Morska, 2013).

Wątpliwości mogą się ujawniać z kolei w przypadkach kolizyjnych, gdzie te same aspekty jednej sytuacji podatkowej są ustalane na podstawie regulacji pochodzących z różnych ośrodków prawodawczych. Modelowym przykładem wydają się tutaj być krajowe regulacje prawnopodatkowe stanowiące transpozycję przepisów unijnych ujętych w dyrektywach. Podstawowa trudność dotyczy przypadków, gdzie pojawia się sprzeczność pomiędzy treścią przepisów dyrektywy a ich krajowymi odpowiednikami, na przykład w przypadku obecności bądź nieobecności w danym akcie prawnym ulg podatkowych. W literaturze wskazuje się, iż w takim przypadku należy się odwołać do reguły kolizyjnej wypracowanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE), zgodnie z którą „państwo członkowskie nie może powoływać się na swoje zaniechania, które skutkowały brakiem implementacji przepisów dyrektyw, tworzonych przez prawodawcę unijnego, do prawa krajowego. Jeśli implementacja nie nastąpiła w odpowiednim czasie, a przepisy dyrektywy są wystarczająco precyzyjne, konkretne i bezwarunkowe, obywatele mogą powoływać się bezpośrednio na ich treść nie tylko przed sądami, ale także przed organami administracji” (Turzyński, 2015). Innymi słowy: „istota bezpośredniego stosowania przepisów Dyrektywy (która co do zasady nie podlega bezpośredniemu wykonaniu) sprowadza się do sytuacji, w której możliwe jest precyzyjne określenie adresata, treści oraz podmiotu odpowiedzialnego za realizację uprawnienia”¹⁸. Dodać należy, iż przedstawione „uprawnienie podatnika nie jest przy tym uzależnione od formalnego stwierdzenia niezgodności przepisów krajowych ze wspólnotowymi” (Fałkowski, Węgrzyn, 2012).

Z jednej więc strony opisana powyżej zasada stanowi wskazówkę dla podatnika, jak w przypadku niezgodności treści przepisów polskich i unijnych ma ustalać swoją sytuację prawnopodatkową. Tym niemniej zauważyć należy, iż przedstawiona konstrukcja reguły kolizyjnej opiera się na pojęciach niedookreślonych („precyzyjne, konkretne i bezwarunkowe”), co niewątpliwie będzie powodowało powstawanie wątpliwości co do tego, który z przepisów unijnych jest na tyle jednoznacznie sformułowany, iż podatek może się na nim oprzeć. W rezultacie, jak trafnie zauważa T. Michalik, podatnicy, „którzy dochodząc swoich praw opartych na dyrektywie, muszą dochodzić ich w sądach administracyjnych, a czasem wręcz w ETS” (Michalik, 2009).

Niepewność sytuacji prawnopodatkowej można również wiązać z obowiązkiem interpretacji przepisów prawa krajowego w zgodzie z regulacjami unijnymi (tzw. zasada wykładni

¹⁷ Chodzi tutaj o istotę zjawiska. Natomiast wątpliwości interpretacyjne mogą się pojawiać już w przypadku rozwiązań szczególnych.

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 7.04.2014, sygn. III SA/Wa 2122/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

prounijnej). Chodzi tu o to, żeby „uwzględniając wszystkie przepisy prawa krajowego i stosując uznane w porządku krajowym metody wykładni, zapewnić pełną skuteczność rozpatrywanej dyrektywy” (Rowiński, 2016). Widocznym więc rezultatem obowiązywania opisywanej reguły będzie to, iż obowiązki i uprawnienia podatnika określone na podstawie bezpośrednio wiążących przepisów ustawy powinny być interpretowane z punktu widzenia pośrednio wiążących postanowień dyrektyw, a w szczególności ich celów. Abstrahując od potencjalnych utrudnień dla procesu wykładni wynikających już z samego faktu rozbicia konkretnej regulacji na różne akty prawne (tj. krajową ustawę i unijną dyrektywę), podkreślić należy, iż obok „fizycznego” rozdzielenia przepisów dodatkowo jest to rozszczenie jednej regulacji do dwóch porządków prawnych rządzonych odmiennymi regułami interpretacyjnymi.

W powyższym kontekście przywołać należy zjawisko, które można opisać jako **zbieżność (tożsamość) literalna, a następcza rozbieżność interpretacyjna**. Identyczne albo bardzo zbliżone odwzorowanie regulacji unijnej w przepisie krajowym nie oznacza, iż w systemie prawnym państwa członkowskiego funkcjonuje norma zgodna z prawem europejskim. Jeżeli bowiem nawet bliźniaczo brzmieniowy z regulacją unijną przepis prawa krajowego jest interpretowany zgodnie z regułami wykładni danego państwa członkowskiego, to rezultat jego wykładni może być odmienny od zamierzeń prawodawcy unijnego. Innymi słowy, literalne odtworzenie przepisu europejskiego w prawie krajowym nie zwalnia z obowiązku odwoływania się w procesie wykładni do celów dyrektywy europejskiej. Na marginesie zauważyć należy, iż wyjątkowo dopuszczalne jest odstępstwo od zasady wykładni prounijnej przy jednoczesnym określeniu sytuacji prawnopodatkowej jedynie na podstawie przepisów prawa krajowego. Chodzi tutaj o sytuację, w której „wykładnia językowa przepisu pozwala zinterpretować jednoznaczną normę postępowania, która jest korzystniejsza dla podatnika niż odwoływanie się do prawa unijnego”¹⁹. O pewnej sytuacji prawnopodatkowej można więc mówić jedynie wtedy, gdy prawodawca krajowy jednoznacznie, a więc przede wszystkim bez odwoływania się do zwrotów niedookreślonych, wyznaczy obowiązki i uprawnienia prawnopodatkowej, i to nawet jeżeli taka regulacja jest sprzeczna z właściwymi rozwiązaniami unijnymi.

Brak pewności prawnopodatkowej należy wiązać również z deklaratoryjnym charakterem rozstrzygnięć TSUE w sprawach prejudycjalnych. Chodzi o to, iż wyroki TSUE, „w których interpretowane są przepisy prawa wspólnotowego, są (...) co do zasady, skuteczne *ex tunc*. W konsekwencji przepis prawa wspólnotowego, którego wykładnia była przedmiotem odpowiedzi TS na pytanie sądu krajowego, winien być interpretowany zgodnie z orzeczeniem Trybunału, począwszy od daty wejścia w życie tego przepisu, a nie od daty wydania wyroku przez TS”²⁰. Dodać przy tym należy, iż „orzeczenia prejudycjalne wywołują skutek *erga*

¹⁹ Wyrok NSA z 13.06.2014, sygn. I FSK 838/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

²⁰ Wyrok NSA z 9.12.2014, sygn. I GSK 439/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

omnes i posiadają *de facto* charakter precedensowy”²¹. Tym samym rozstrzygnięcia TSUE mogą co do zasady modyfikować już istniejące krajowe stosunki prawnopodatkowe²². Innymi słowy, dopuszczalne jest wyciąganie konsekwencji podatkowych dla zdarzeń, które miały miejsce przed wyrokiem TSUE, a które były oceniane neutralnie przez organy skarbowe.

Uwagi końcowe

Obecność Polski w strukturach unijnych może z racji obowiązku transponowania postanowień dyrektyw do przepisów prawa krajowego wiązać się z licznymi sporami interpretacyjnymi, które są z kolei pogłębiane analizą skutków orzeczeń TSUE w sprawach prejudycjalnych. W związku z tym za prawidłową reakcję polskiego ustawodawcy uznać należy opisane wyrażenie wprost w przepisach prawa, ale i przede wszystkim rozszerzenie znaczenia zasady *in dubio pro tributario* z instytucji *stricte* procesowej na materialno-procesową. Natomiast nowelizacja powinna zostać przeprowadzona w zakresie ujęcia instytucji indywidualnej interpretacji podatkowej w ten sposób, iż wydanie konkretnej interpretacji powinno wiązać organy skarbowe w analogicznych sprawach. Aktualne rozwiązanie w tym zakresie wydaje się bowiem pozostawiać zbyt dużą swobodę dla administracji skarbowej i tym samym podważać zaufanie do stanowionego prawa.

Literatura

- Dzwonkowski, H. (2003). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: ABC. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587271696/64558> (10.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Fałkowski, P., Węgrzyn, W. (2012). Możliwość bezpośredniego powołania się na przepisy Dyrektywy VAT. *SERWIS Monitora Podatkowego*, 3. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zoge2dkmbuhe2tgmq> (15.05.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Grzybowski, T. (2013). *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369281353/20> (19.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Hauser, R. (2012). Koncepcja multicentryczności systemu prawa. W: R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej System Prawa Administracyjnego*. T. 2. Warszawa: C.H. Beck. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zoge2dkmbvga3tojqogxdemjogixdi> (15.04.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Kondratowska, J. (2014). Komentarz do art. 14h. W: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zoge4tambvha3teojobqxalrtgeydmjggy4a&groupIndex=0&rowIndex=0> (30.04.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.

²¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.07.2014, sygn. I SA/Wr 754/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

²² Wyrok WSA w Warszawie z 15.04.2013, sygn. III SA/Wa 159/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016): „Wyroki TS ustalające wykładnię przepisów prawa wspólnotowego są przy tym skuteczne *ex tunc*, a zatem sądy krajowe są obowiązane stosować te przepisy w znaczeniu ustalonym przez TS także do stosunków prawnych powstałych przed ogłoszeniem orzeczenia wstępnego (por. wyrok ETS z dnia 27 marca 1980 r., 61/79 Amministrazione delle finanze dello Stato v. Denkavit Italiana S.r.l., ECR 1980, s. 01205)”.

- Malański, A. (2009). *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369198201/15> (24.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Michalik, T. (2009). Wstęp poprzedzający artykuł B. Bogdański, *Zwrot niesłusznie pobranego podatku. SERWIS Monitora Podatkowego*, 4. Pobrane z: <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogq2tamzhe4te> (01.05.2016). Dostęp za pomocą programu Legalis.
- Morska, A. (2013). *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369307118/13> (16.04.2016). Dostęp za pomocą programu LEX.
- Rowiński, W. (2016). Nakaz dokonywania wykładni prounijnej jako dyrektywa wykładni systemowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1, 199–111.
- Turzyński, K.F. (2015). *Interpretacje przepisów prawa podatkowego w praktyce i orzecznictwie*. Warszawa: Wolters Kluwer. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/monografia/369357057/11> (16.04.2016).
- Ustawa z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2015, poz. 613 z późn. zm.
- Ustawa z 5.08.2015 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1197.
- Uzasadnienie do przedstawionego przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Pobrane z: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> (10.04.2016).
- Wróblewska I. (2010). *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Toruń: TNOiK.
- Wyrok NSA z 18.01.1988, sygn. III SA 964/87. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 1.04.2009, sygn. II FSK 1934/07. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 13.06.2014, sygn. I FSK 838/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 14.11.2014, sygn. II FSK 2681/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok NSA z 9.12.2014, sygn. I GSK 439/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21.03.2001, sygn. K 24/00, Legalis nr 49669.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17.06.2003, sygn. P24/02.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.05.2014, sygn. II SA/Rz 161/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 13.06.2008, sygn. III SA/Wa 417/08. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 23.08.2010, sygn. III SA/Wa 307/10. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 15.04.2013, sygn. III SA/Wa 159/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA w Warszawie z 7.04.2014, sygn. III SA/Wa 2122/13. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.07.2014, sygn. I SA/Wr 754/14. Pobrane z: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (30.04.2016).

COMMENTS ON SAFETY AND CERTAINTY OF POLISH AND EU TAX LAW

Abstract: Legal safety and certainty are an essential element of the rule of law. This article aims to explore the basic institutions of Polish law created for the protection of those values. In this article there is also a presentation of risks associated with the Europeanization of national tax law.

Keywords: safety, certainty, taxes, law

Cytowanie

Dubiński, Ł. (2016). Uwagi na tle pewności i bezpieczeństwa polskiego i unijnego prawa podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 21–30. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-02.

Przestępstwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań empirycznych

Monika Pasternak-Malicka*

Streszczenie: *Cel* – podstawowym celem niniejszej publikacji jest próba identyfikacji skali oraz form przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług.

Metodologia badania – realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy kształtowania się poziomu oszustw z tytułu podatku od towarów i usług wykrytych przez kontrolę skarbową. Ponadto omówiona została istota przestępstw podatkowych jako czynu sprowadzającego się do uchylania się od podatku. Wykorzystano także metodę bezpośrednią – kwestionariuszową. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2016 w celu dokonania próby jakościowej oceny intensywności zjawiska oszustw podatkowych w odniesieniu do PTU.

Wynik – przeprowadzona analiza statystyczna wskazuje, iż podatek od towarów i usług jest daniną motywującą do wyłudzeń fiskalnych. Równocześnie wyniki badań empirycznych pokazują, iż podmioty gospodarcze z sektora MSP sygnalizują, iż proceder oszustw w zakresie VAT jest duży, a jedną z przyczyn jest jego wysoka stawka podatkowa oraz specyficzna konstrukcja motywująca do nielegalnego obejścia prawa podatkowego.

Oryginalność/wartość – zasadniczą wartością publikacji jest analiza podatku od towarów i usług pod kątem nieprawidłowości podatkowych wykrytych przez organy podatkowe. Znamiona oryginalności nadają także prezentowane badania empiryczne przeprowadzone wśród podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, przestępstwa podatkowe, uchylanie się od podatku

Wprowadzenie

Obciążenia podatkowe ponoszone przez podmioty gospodarcze z sektora małych i średnich przedsiębiorstw ograniczają ich możliwości rozwojowe, zmniejszają konkurencyjność, a niekiedy nawet mogą prowadzić do pomniejszenia majątku podatnika. W odpowiedzi na podatki przedsiębiorcy stosują legalne i nielegalne działania prowadzące do pomniejszenia należności podatkowej.

Podatek od towarów i usług (PTU) w swej konstrukcji od chwili jego ustanowienia pobudza uczestników rynku do szukania form i środków, które umożliwiają skuteczne ominięcie obowiązku podatkowego. Często konsekwencją jest popełnianie przestępstw

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

podatkowych polegających na umyślnym unikaniu zobowiązań podatkowych w całości lub części. W ostatnich latach odnotowano wzrastającą skalę oszustw z tytułu podatku od towarów i usług. Są to przestępstwa szczególnie szkodliwe, gdyż ich skutkiem są znaczące straty budżetu państwa (PTU jest najbardziej wydajnym fiskalnie podatkiem), z drugiej zaś strony trudne do oszacowania, negatywne skutki w postaci zaburzenia zasady funkcjonowania konkurencji, a także groźby eliminacji z rynku uczciwych przedsiębiorców.

Opracowanie podejmuje problematykę przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Podstawowym celem niniejszego artykułu jest próba identyfikacji skali oraz form przestępstw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług. Realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a w szczególności analizy kształtowania się poziomu oszustw z tytułu podatku od towarów i usług wykrytych przez kontrolę skarbową. Ponadto omówiona została istota przestępstw podatkowych jako czynu sprowadzającego się do uchylania się od podatku. Wykorzystano także metodę bezpośrednią – kwestionariuszową. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2016 w celu dokonania próby jakościowej oceny intensywności zjawiska oszustw podatkowych w odniesieniu do PTU.

1. Przestępstwo podatkowe jako uchylanie się od podatku

Przestępstwa popełniane wobec prawa w celu uniknięcia opodatkowania lub zmniejszenia jego wysokości reguluje Kodeks karny skarbowy. W polskim prawie karnym skarbowym pojęcie oszustwa podatkowego przypisywane jest wielu czynom, do których zalicza się uchylanie od opodatkowania (art. 54. k.k.s.), podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w oświadczeniu lub deklaracji (art. 56 k.k.s), wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 k.k.s), a także uporczywe niewypłacanie podatku (art. 57. k.k.s.). W terminologii ekonomicznej przestępstwo podatkowe najczęściej sprowadza się do uchylania się od podatków, obejmując tym samym wszystkie czyny niedozwolone względem prawa podatkowego.

Definiując zjawisko uchylania się od opodatkowania, wskazuje się na karalność jako istotną cechę odróżniającą je od innych form ucieczki przed podatkiem. Uchylanie się od podatku jest bezpośrednim łamaniem prawa podatkowego, działaniem nielegalnym, polegającym na oszustwie, wprowadzeniu w błąd, zatajeniu (Karwat, 2003). Zatem istotną cechą tego zjawiska jest działanie niezgodne z prawem, utożsamiane z oszustwem podatkowym, z którym wiąże się odpowiedzialność karna. Charakterystyczne jest również to, że przestępstwo podatkowe najczęściej związane jest z dochodami osiąganymi z legalnych źródeł (Ickiewicz, 2014).

Uchylanie się od podatku polega na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, a prowadzących do minimalizacji należności podatkowych lub całkowitej ich eliminacji. Każdy przypadek jest działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem (Gomułowicz, 2004). Uchylanie się od podatku definiuje się także jako nieujawnianie organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym związany jest obowiązek

podatkowy, lub na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego (Bernal, 2008). Określa się je również jako oszustwa podatkowe polegające na tworzeniu fałszywych dokumentów finansowo-księgowych, niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania itp. (Schneider, 2007). Inna definicja określa uchylanie się od podatków jako zamierzone i umyślne działanie podmiotu zmierzające do obejścia zobowiązań podatkowych w oszukańczy sposób (Lipowski, 2004).

Zgodnie z Dyrektywą 77/799/EWG istota uchylania się od podatku polega na umyślnym nieujawnianiu administracji skarbowej stanu faktycznego, z którym związany jest obowiązek podatkowy, lub umyślnym podawaniu nieprawdy. OECD definiuje oszustwa podatkowe jako formę umyślnego uchylania się od podatku, które zasadniczo jest karalne na mocy prawa karnego (*Komunikat...*, 2012).

Do najczęstszych metod uchylania się od podatku w Polsce zalicza się między innymi niezgłoszenie obowiązku podatkowego, nieujawnianie wszystkich źródeł przychodu, fałszowanie rachunków i ksiąg podatkowych, zgłoszenie jako kosztu wydatków, które w rzeczywistości nie zostały poniesione, wykonywanie fikcyjnych transakcji (Oręziak, 2007). Innym sposobem stosowanym w praktyce może być dokonywanie przez podatników czynności pozornych, świadomie ukierunkowanych na ukrycie rzeczywistego charakteru czynności rodzącej obowiązek podatkowy (Dolata, 2009).

W skali międzynarodowej najpopularniejsze formy uchylania się od opodatkowania to: brak zgłoszenia przez podatnika działalności odpowiednim organom w danym kraju, niezgłoszenie źródeł przychodu bądź dochodu podlegającego opodatkowaniu, wykazanie niepełnej sumy podlegającej obowiązkowi podatkowemu, zgłoszenie odliczeń od wydatków nieponiesionych w rzeczywistości lub w wyższej kwocie, dokonanie nieprzysługujących odliczeń od wydatków, odliczeń amortyzacji od fikcyjnych urządzeń, dokonanie odliczeń ulg z tytułu dzieci, których w rzeczywistości nie ma, oraz brak wpłat podatków potrąconych od płac zatrudnionych pracowników (Głuchowski, 1996).

Z uchylaniem się od podatku związane są oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych. W ostatnich latach wypracowano wiele metod tak zwanej kreatywnej księgowości polegającej na zmianie danych w sprawozdaniach finansowych. Oszustwo według standardów międzynarodowych obejmuje (*Międzynarodowy...*, 1996):

- manipulowanie, fałszowanie lub zmianę rejestrów lub dokumentów,
- zatuszowanie lub pominięcie informacji o skutkach transakcji,
- sprzeniewierzenie zasobów majątkowych,
- rejestrowanie transakcji, które nie miały miejsca,
- błędne stosowanie zasad rachunkowości.

Podmioty unikające zapłaty należnych podatków można podzielić na: podmioty zaniżające rzeczywiste rozmiary prowadzonej działalności (przez zawyżanie kosztów uzyskania przychodów lub zaniżanie przychodów w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych) oraz podmioty prowadzące nierejestrowaną działalność gospodarczą i ukrywające całość przychodów przed opodatkowaniem (Piotrowska, 2005).

2. Oszustwa podatkowe w zakresie podatku VAT w ocenie organów podatkowych

Według szacunków R. Murphy, globalna skala oszustw podatkowych wynosi około 5% światowej gospodarki, z czego w Stanach Zjednoczonych osiągają one poziom 337,3 bln dolarów, w Brazylii – 280,1 bln dolarów, we Włoszech – 238,7 bln dolarów, w Rosji – 221 bln dolarów, natomiast w Niemczech skala przestępstw fiskalnych szacowana jest na kwotę 215 bln dolarów (Palan, Murphy, 2010; Johnson, 2011).

W Polsce w wyniku kontroli skarbowych wykryto w 2015 roku nieprawidłowości skutkujące uszczupleniami podatkowymi na łączną kwotę 18 377,1 mln zł. Ponadto w następstwie działań podjętych przez organy podatkowe udaremniono wypłatę z budżetu nienależnie wnioskowanego zwrotu podatku od towarów i usług na kwotę niemal 167,9 mln zł. Efekty działań kontroli skarbowych w latach 2009–2015 zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Ustalenia kontroli skarbowych w latach 2009–2015 [tys. zł]

Wyszczególnienie	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ustalenia kontroli ogółem, w tym:	2 430 415	2 109 869	2 525 158	3 779 547	6 446 730	10 602 335	18 545 625
– ustalenia z decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej	2 160 602	1 907 280	2 256 060	3 504 686	6 248 629	10 191 616	18 377 093
– ustalenia z dobrowolnych korekt deklaracji	269 813	202 588	269 097	274 861	198 101	410 718	168 532
Udaremnione zwroty podatku VAT	brak danych	brak danych	7 688	121 460	66 767	227 065	167 870

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z kontroli skarbowych* z lat 2010–2016.

Tabela 2

Udział udaremnionych zwrotów podatku VAT oraz ustaleń kontroli ogółem w dochodach podatkowych ogółem i dochodach podatkowych z tytułu podatku VAT w Polsce w latach 2011–2015 [%]

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015
Dochody podatkowe ogółem [mln zł], tym:	243 210,9	248 274,6	241 650,9	254 781,0	269 820,0
Dochody z tytułu podatku VAT [mln zł]	120 832,0	120 000,7	113 411,5	124 262,2	134 630
Udział uszczupień podatkowych og. do doch. podat. og.	1,04	1,52	2,67	4,16	6,87
Udział nienależnego zwrotu VAT w doch. z tyt. VAT	0,006	0,1	0,06	0,18	0,125

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych NIK, GUS oraz Ministerstwa Finansów.

Wyniki osiągnięte przez kontrolę skarbową wykazują rosnącą skuteczność w zwalczaniu przestępstw podatkowych, choć należy mieć świadomość, iż szereg nielegalnych działań pozostaje nadal niewykrytych. Od 2011 roku udział udaremnionych wypłat z budżetu państwa nienależnego wnioskowanego zwrotu podatku VAT w stosunku do dochodów podatkowych z tytułu PTU wzrósł z 0,006% do 1,125% w 2015 roku (tab. 2). Zwiększyła się także wykrywalność uszczupień podatkowych w relacji do dochodów podatkowych ogółem z 1,04% w 2011 roku do 6,87% w 2015 roku.

Tabela 3

Struktura ustaleń podatkowych w latach 2010–2015 [%]

Wyszczególnienie	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Podatek od towarów i usług	54,23	57,61	72,64	70,81	85,93	90,44
Podatek akcyzowy	12,66	16,89	7,36	4,54	4,15	4,26
Podatek dochodowy od osób fizycznych	17,74	13,23	11,02	11,61	3,87	1,35
Podatek dochodowy od osób prawnych	11,06	11,05	7,21	12,67	4,36	3,88
Pozostałe tytuły podatkowe	4,31	1,21	1,77	0,38	1,69	0,06

Źródło: opracowanie własne na podstawie Sprawozdań z kontroli skarbowych z lat 2010–2016.

Z praktyki organów skarbowych wynika, że do stwierdzanych najczęściej nieprawidłowości w podatku od towarów i usług należą: ukrywanie lub usuwanie dokumentów dotyczących poziomu sprzedaży, stosowanie stawki podatkowej niższej niż należna, deklarowanie sprzedaży zwolnionej od podatku jako sprzedaży opodatkowanej, niewykazywanie podatku należnego jako związanego z czynnościami nieodpłatnymi, zrównanymi ze sprzedażą (np. ewidencjonowane jako nieodpłatne świadczenie usług czy przekazywanie towarów na potrzeby osobiste podatnika), ukrywanie sprzedaży przy użyciu kradzionych kas fiskalnych oraz zawyżanie wartości sprzedaży eksportowej (Schneider, 2007).

W tabeli 3 zaprezentowano strukturę ustaleń podatkowych w latach 2010–2015. Nieprawidłowości dotyczące podatku od towarów i usług stwierdzono na kwotę 16 773,2 mln zł w 2015 roku (w 2014 r. – 9 110,8 mln zł; w 2013 r. – 4 565,1 mln zł; w 2012 r. – 2 650 mln zł), co stanowiło ponad 90% łącznych ustaleń postępowań organów podatkowych w ostatnim roku. Na podstawie wieloletnich działań podejmowanych przez kontrolę skarbową zdiagnozowano branże wysokiego ryzyka w zakresie oszustw w podatku VAT. Jest to branża paliwowa (39,2% wykazanych oszustw w 2015 r., 26% w 2014 r., 21,2% w 2013 r.) oraz branża elektroniczna obejmująca takie wyroby, jak telefony, procesory, konsole do gier itp. (34,2% oszustw w 2015 r., 18,3% w 2014 r., 15,4% w 2013 r.). Wzrosła również liczba i wartość wykrytych faktur dokumentujących czynności fikcyjne z kwoty 3 711 tys. zł w 2010 roku do poziomu 33 692 tys. zł w 2014 r.

3. Przyczyny i skala przestępstw podatkowych w świetle własnych badań ankietowych

Konstrukcja podatku od towarów i usług z jednej strony sprzyja wysokiej wydajności fiskalnej w wyniku występowania zjawiska znieczulenia podatkowego oraz faktu, iż płatnikami tej daniny są podmioty gospodarcze, które przynajmniej zgodnie z założeniem mogą przerzucić wysokość podatku na ostatecznego nabywcę. Z drugiej jednak strony specyficzna konstrukcja sprzyja wyludzeniom skarbowym z tytułu tej daniny.

Aby pogłębić problematykę przestępstw podatkowych w odniesieniu do podatku od towarów i usług, zapytano respondentów w ramach własnych badań ankietowych¹ prowadzonych w latach 2007–2016 o przyczyny aktywności w szarej strefie gospodarki. Strukturę odpowiedzi na to pytanie przedstawiono w tabeli 4. Niemal w każdym roku badania blisko co trzeci przedsiębiorca wskazywał na wysokie podatki pośrednie jako motywy skłaniające go do popełniania przestępstw skarbowych (31,3% w 2016 r.). Przesłanką do oszustw podatkowych jest również konkurencja firm działających poza oficjalnym obiegiem gospodarczym, niepłacących podatków, dzięki czemu mogących oferować niższe ceny towarów i usług – 28,3% wskazań w 2016 roku.

Tabela 4

Struktura odpowiedzi na pytanie: *Co Pana/i zdaniem powoduje, że podmioty gospodarcze działają w szarej strefie?*

Powody aktywności w szarej strefie	Struktura procentowa								
	2007	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zmusza je do tego konkurencja firm nielegalnych	37,5	28,0	20	27,8	33,7	35,9	29,3	29,9	28,3
Wysokie podatki pośrednie	35,0	24,4	36,8	33,7	37,1	35,9	44,2	37,7	31,3
Nierentowne nie są w stanie zapłacić tak wysokich podatków	35,5	13,2	24,8	17,1	26,3	24,9	26,1	23,3	23,7
Zajmują się produkcją nielegalnych towarów	7,0	6,6	15,2	12,5	6,9	9,7	8,5	7,8	6,5
Zbyt długa procedura założenia i rejestracji firmy	9,5	8,8	18,4	11,4	8,7	6,3	5,3	7,8	6,7
Zakres biurokratycznej regulacji	25,5	16,0	16,0	7,8	14,2	10,1	14,9	12,3	14,1

¹ Badania własne przeprowadzono na celowej próbie oraz 219 podmiotach gospodarczych (w maju 2007 r.), 250 (w maju 2009 r.), 1084 i 250 (w kwietniu i maju 2010 r.), 281 (w maju 2011 r.), 232 (w styczniu 2012 r.), 237 (w styczniu 2013 r.), 188 (w styczniu 2014 r.), 244 (w styczniu 2015 r.) oraz 325 firmach (w styczniu 2016 r.). W badaniach ankietowych przeprowadzonych w maju 2007 r. wzięły udział podmioty gospodarcze z terenu całej Polski, natomiast wywiady w latach 2009–2016 zostały przeprowadzone na terenie województwa podkarpackiego. Ankiety były skierowane do podmiotów z sektora MSP o zróżnicowanym poziomie obrotów, liczbie zatrudnionych pracowników oraz okresie funkcjonowania na rynku.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Zbyt częste zmiany systemu podatkowego	20,5	11,2	8,0	9,3	6,1	3,4	6,4	9,0	12,9
Zmniejszenie prawdopodobieństwa kontroli	5,0	6,2	8,8	7,1	3,9	6,8	12,2	7,4	6,4
Działalność prowadzona na bardzo małą skalę	9,5	6,6	7,6	11,4	12,1	8,9	9,4	9,9	3,4
Brak zapotrzebowania na zewnętrzne źródła finansowania (kredyt)	1,0	2,8	3,6	1,4	2,6	0,4	0,0	1,2	0,6
Brak zdania	3,0	1,2	5,2	3,2	4,3	6,3	6,9	7,0	3,7
Razem*	163,0	127,1	166,0	151,6	158,5	148,9	163,2	154,1	137,6
Brak odpowiedzi	0,0	2,1	1,6	8,9	2,6	0,4	0,0	0,8	0

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

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2007–2016.

Tabela 5

Struktura odpowiedzi na pytanie: *Jaka według Pana/i jest skala strat w Polsce wynikająca z oszustw podatkowych dotyczących VAT?*

Opinie	Struktura procentowa						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Bardzo duża	20,4	13,9	23,7	17,7	24,5	24,6	21,5
Raczej duża	55,6	54,8	55,6	50,6	49,5	55,7	47,4
Raczej mała	20,8	17,4	16,4	25,3	20,2	16,8	26,8
Bardzo mała	0,4	1,4	1,7	3,8	3,7	1,2	1,5
Inne	1,6	1,1	0,4	2,2	1,1	0,4	0,9
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	1,2	11,4	2,2	0,4	1,1	1,2	1,8

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2010–2016.

Skalę oszustw podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług trudno jest precyzyjnie oszacować. Międzynarodowe firmy konsultingowe bądź badacze podejmują próby oceny poziomu zjawiska, chociaż zauważalna jest duża rozpiętość w opiniach. O ich zakresie świadczą najczęściej pojawiające się przedziały dotyczące strat w dochodach budżetu państwa z tytułu podatku PTU. Wynoszone od około 5 do 65 mld zł. Powszechność wstępowania przestępstw podatkowych dotyczących podatku od towarów i usług zdają się potwierdzać badania ankietowe, co ilustruje tabela 5. Blisko 70% przedsiębiorców biorących udział w badaniu była skłonna przyznać, iż skala oszustw w zakresie VAT jest bardzo duża (21,5% w 2016 r.) lub raczej duża (47,4% w 2016 roku). Znikomy odsetek przedstawicieli podmiotów gospodarczych uznaje, iż zakres tych przestępstw jest bardzo mały (od 0,4% w 2015 r. do 2,2% w 2013 r.).

Tabela 6Struktura odpowiedzi na pytanie: *Jakie są najpowszechniejsze formy gospodarki nieformalnej?*

Opinie	Struktura procentowa						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Sprzedaż poza kasą fiskalną (zaniżanie obrotów)	32,8	26,0	37,9	31,7	28,2	35,3	32,0
Nielegalne zatrudnienie pracowników	26,0	34,5	24,1	34,2	32,4	32,4	28,3
Przemyt	19,6	12,8	12,1	13,9	12,2	14,8	18,8
Sztuczne zawyżanie kosztów	10,8	6,1	8,6	5,1	16,0	9,4	6,8
Wyłudzenia	4,0	3,2	5,6	2,9	3,2	2,1	7,7
Pranie pieniędzy	1,2	3,2	0,9	2,9	4,3	2,5	2,5
Korupcja	2,8	3,2	7,3	7,6	2,7	2,5	3,4
Inne	0,0	0,0	0,4	1,3	0,0	0,0	0,0
RAZEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Brak odpowiedzi	2,8	11,0	3,0	0,4	1,1	1,2	0,6

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych przeprowadzonych wśród podmiotów gospodarczych w latach 2010–2016.

Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości z tytułu podatku od towarów i usług dotyczą ukrywania lub usuwania dokumentów dotyczących sprzedaży, zawyżania wartości sprzedaży eksportowej (dla uzyskania przywilejów związanych ze stawką 0%) oraz stosowania stawki podatkowej niższej niż należna. Podatnicy wykazują w deklaracji sprzedaż towaru lub usługi na przykład ze stawką 0 lub 8% zamiast właściwej 23%, tym samym zaniżając zobowiązanie podatkowe. Kolejną powszechną nieprawidłowością w zakresie podatku VAT jest deklarowanie sprzedaży zwolnionej od podatku jako sprzedaży opodatkowanej, czego konsekwencją jest niezasadne korzystanie z prawa do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Przedsiębiorcy biorący udział w badaniu wśród wariantów odpowiedzi dotyczących różnych form gospodarki nieformalnej najczęściej wskazywali przykład oszustwa w zakresie podatku od towarów i usług, jakim było zaniżanie obrotów (tab. 6). Co trzeci respondent był zdania, iż najpowszechniejszą formą przestępstw skarbowych jest sprzedaż poza kasą fiskalną – w 2016 roku 32% przedsiębiorców było tego zdania. Wyniki analizy ankietowej mogą świadczyć o tym, iż skala procederu jest bardzo szeroka.

Uwagi końcowe

Wśród podatków wbudowanych w polski system podatkowy podatek od towarów i usług charakteryzuje się najwyższą wydajnością fiskalną, a z uwagi na jego konstrukcję występuje na każdym etapie produkcji i dystrybucji, co czyni go najbardziej powszechną daniną. Równocześnie od momentu jego pojawienia się stał się on przedmiotem oszustw skarbowych, których skala szacowna jest nawet na 65 mld zł. Wydaje się zatem, że stan finansów

publicznych w ogromnej mierze zależy od skuteczności w przeciwdziałaniu przestępstwom umożliwiającym przez specyficzną konstrukcję podatku od towarów i usług.

Można wyróżnić różnorodne formy przestępstw podatkowych w zakresie VAT. Należą do nich działania polegające między innymi na zaniżaniu przez podmioty gospodarcze ewidencjonowanej wartości sprzedaży, niepoprawnej klasyfikacji produktów, czyli przypisywaniu im nieodpowiedniej stawki, a także na zatajonym imporcie.

W ostatnim czasie zaobserwowano wzrost przestępczości podatkowej szczególnie w zakresie podatku od towarów i usług. Fakt ten potwierdzają zarówno wyniki kontroli skarbowych, jak i opinie przedsiębiorców biorących udział w badaniu ankietowym. Są to przestępstwa wyjątkowo szkodliwe, gdyż ich skutkiem są z jednej strony straty budżetu państwa zagrażające bezpieczeństwu finansowemu, z drugiej zaś strony zaburzają one mechanizmy rynkowe. Coraz częściej w przestępcze procedury angażują się uczciwi przedsiębiorcy, którzy dokonują wyboru pomiędzy funkcjonowaniem obok nieuczciwej konkurencji zaniżającej im zyski a wejściem samemu na drogę przestępstwa. Wyniki prowadzonych analiz oraz działań urzędów kontroli skarbowej wskazują, że branża elektroniczna oraz paliwowa stały się w ostatnim czasie segmentami szczególnie wysokiego ryzyka w zakresie oszustw w VAT.

Wraz z rosnącą skalą przestępstw fiskalnych rośnie także zakres oraz liczba kontroli skarbowych. Od 2009 roku organy kontroli skarbowej kładą nacisk na etap poprzedzający czynności kontrolne. Coraz powszechniejsze staje się stosowanie analitycznych narzędzi informatycznych w toku planowania postępowań kontrolnych, co pozwala na trafniejsze selekcjonowanie podmiotów (Związek Przedsiębiorców i Pracodawców podkreśla, że działania organów kontrolnych w dalszym ciągu niszczą uczciwe przedsiębiorstwa), których celem działania są nadużycia podatkowe. Podmioty te często stworzone są w celu popełniania przestępstw skarbowych na dużą skalę. Prowadzone w nich kontrole pozwoliły udaremnić wyłudzenie z budżetu państwa nienależnego zwrotu VAT i to często w wielomilionowych kwotach, a także ujawniały odprowadzania podatku akcyzowego czy popełnianie przestępstw o charakterze karuzelowym. Kwoty dotyczące nieprawidłowości stwierdzanych w rozliczeniach VAT osiągnęły już poziom przekraczający 16 bln zł.

Pomimo coraz lepszych rezultatów osiągniętych w wyniku działania organów kontroli skarbowej zostały one ocenione przez Najwyższą Izbę Kontroli jako mało skuteczne w zwalczaniu oszustw w podatku od towarów i usług (*Przeciwdziałanie...*, 2016). Uznano, iż urzędy skarbowe prowadziły postępowania rzetelnie i odznaczały się niezwykle dużą skutecznością typowań podatników objętych kontrolą. Niemniej jednak w ocenie NIK potrzebna jest gruntowna analiza rozwiązań proponowanych przez gremia eksperckie, a także mechanizmów stosowanych w innych krajach, aby poprawić skuteczność w zwalczaniu oszustw podatkowych w zakresie podatku od towarów i usług w Polsce.

Literatura

- Bernal, A. (2008). *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*. Warszawa: Difin.
- Dolata, S. (2009). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa nr 77/799/EWG z 19.12.1977 w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państwa członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich i pośrednich.
- Głuchowski, J. (1996). *Oazy podatkowe*. Warszawa: ABC.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2004). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Ickiewicz, J. (2014). *Fiskalne obciążenia działalności gospodarczej*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Johnston, D.C. (2011). Where's the Fraud, Mr. President? *Reuters*, 13 grudnia. Pobrane z: <http://blogs.reuters.com/david-cay-johnston/2011/12/13/wheres-the-fraud-mr-president/> (24.05.2016).
- Karwat, P. (2003). *Obejście prawa podatkowego*. Warszawa: ABC.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania* (2012). Bruksela: Komisja Europejska.
- Lipowski, T. (2004). *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*. Warszawa: C.H. Beck.
- Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 240 „Oszustwa i błędy”* (1996). Warszawa: SKwP.
- Oreziak, L. (2007). *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*. Warszawa: WSHiP.
- Palan, R., Murphy, R., Chavagneux, Ch. (2010). *Tax Havens: How Globalization Really Works*. Ithaca–London: Cornell University Press.
- Piotrowska, Z. (2005). *Rola organów kontroli skarbowej w walce z „szarą strefą”*. Konferencja Biegłych Sądowych pt. *Przeciwdziałanie patologiom gospodarczym*. Częstochowa.
- Przeciwdziałanie wprowadzeniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne* (2016). Informacja o wynikach kontroli. Warszawa: NIK.
- Raport. Bezkarność przestępców zamieszanych w karuzele VAT* (2015). Warszawa: Związek Przedsiębiorców i Pracodawców.
- Raport podsumowujący wyniki działań kontroli skarbowej za 2012 r.* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Schneider K. (2007). *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*. Warszawa: PWE.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2009 r.* (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2010 r.* (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2011 r.* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2013 r.* (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2014 r.* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie. Kontrola skarbową w 2015 r.* (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.

TAX CRIMES IN THE FIELD OF VALUE ADDED TAX AS SHOWN BY THE TAX ORGANS AND SELF CONDUCTED EMPIRICAL ANALYSIS

Abstract: *Objective* – The main objective of this publication is the attempt to identify the scale and forms of tax crimes in regards to the value added tax.

Research methodology – To achieve the main objective of this study descriptive and statistical tools were used in particular the evolution of the levels of tax frauds discovered by the tax organs. In particular the analysis of the evolution of the level of frauds on goods and services identified by the fiscal control. In the article parts of self conducted study were referred to for the years 2007–2016 an attempt was made to assess the level of the phenomena of tax evasion and its scale.

Results – Statistical analysis conducted show that value added tax is a tribute that encourages to conduct tax fraud. In the same time data from the empirical research shows that small and mid size companies are more willing to engage in such a practice, high tax rates and its structure acts as a incentive and encourages some to participate in this illegal procedures.

Originality/value – The fundamental value of this article is the analysis of the value added tax, for the tax irregularities detected by the tax organs. Originality of the publication is shown by the study conducted among business entities.

Keywords: value added tax, tax crimes, black economy, tax dodging

Cytowanie

Pasternak-Malicka, M. (2016). Przestępstwa podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług w świetle analiz organów podatkowych oraz własnych badań empirycznych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 31–41. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-03.

Sprawność fiskalna podatków dochodowych

Michał Sosnowski*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest zaprezentowanie podatków dochodowych w aspekcie warunków zapewniających sprawność i skuteczność realizacji ich fiskalnej funkcji.

Metodologia badania – Dokonano klasyfikacji podatków, omówiono znaczenie ich funkcji fiskalnej, przedstawiono cechy, zalety i wady podatków dochodowych oraz przeprowadzono analizę dochodów budżetu z tytułu podatków dochodowych na tle pozostałych podatków w latach 2006–2016.

Wynik – Rzezzona analiza pokazuje, że rola podatków dochodowych we wpływach podatkowych budżetu państwa jest dominująca, dlatego też tym większa jest potrzeba dbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tych podatków, aby mogły spełniać swe funkcje w sposób sprawny i skuteczny.

Oryginalność/wartość – W konkluzji stwierdzono, że tylko optymalna i spójna konstrukcja podatków oraz skoordynowane działanie służb skarbowych, które mogą ograniczać negatywne zjawiska w sferze realizacji celów polityki fiskalnej, to jest szarą strefę, stosowanie cen transferowych i inne działania w obszarze nielegalnej optymalizacji podatków, a tym samym stabilizować dochody podatkowe oraz redukować negatywny efekt ponoszenia danin publicznych przez społeczeństwo.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, polityka fiskalna, budżet, luka podatkowa

Wprowadzenie

Podatek jest podstawową i jedną z najstarszych kategorii ekonomicznych, fiskalnych, prawnych, politycznych i społecznych, którą cechuje duży stopień złożoności.

Pobierane na rzecz podmiotów prawa publicznego podatki pełnią bardzo istotne i ważne dla gospodarki państwa i społeczeństwa funkcje, będąc dogodnym instrumentem realizacji ustalonych przez władzę rozmaitych celów. Z upływem czasu podatki nabierały znaczenia i w konsekwencji zyskiwały walor pewnej stałości co do ich roli w systemie podatkowym i ekonomicznym, ulegały także zmianom pod wpływem wydarzeń politycznych, gospodarczych i społecznych. W literaturze wymienia się następujące funkcje podatków: fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną oraz kontrolno-informacyjną.

Funkcja fiskalna podatków zwana jest również funkcją skarbową bądź dochodową (Majchrzycka-Guzowska, 2011, s. 99), co niejako wprost określa jej znaczenie, a sprowadza się do przejmowania od różnych podmiotów na rzecz państwa bądź innego związku publiczno-prawnego środków pieniężnych służących wypełnianiu zadań państwa

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

(Brzeziński, Dębowska-Romanowska, Kalinowski, Wójtowicz, 1997, s. 156). Jest ona jedną z najstarszych funkcji pełnionych przez podatki, a jej kluczowe znaczenie wyraża się w gromadzeniu większości dochodów budżetu państwa oraz samorządów, a tym samym bezpośrednio potwierdza sens ustanawiania podatków (Głuchowski, 2006, s. 16; McKenzie, 1986, s. 256 i n.).

W różnych okresach historycznych, odmiennych warunkach ustrojowo-politycznych oraz różnych koncepcjach społeczno-gospodarczego rozwoju państwa fiskalna funkcja była realizowana w niejednakowy sposób, a nawet podejmowano próby jej ograniczenia na rzecz innych funkcji podatku, mimo to nigdy nie doszło do jej całkowitego wyeliminowania (Wójtowicz, 2002, s. 37). Kardynalne znaczenie tej funkcji wiąże się z faktem, że na ogół podporządkowuje się jej cele społeczno-gospodarcze, co z kolei wymaga ciągłego monitoringu sfery makro- i mikroekonomicznej w gospodarce ze względu na wywoływane skutki (Kuzińska, 2002, s. 32–33). Bez wątpienia podatki stanowiły i stanowią podstawowe źródło dochodów publicznych, a ich pozostałe funkcje mają w odniesieniu do funkcji fiskalnej charakter komplementarny, choć nie mniej istotny.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie podatków dochodowych w aspekcie warunków zapewniających sprawność realizacji ich funkcji fiskalnej, przy czym dla opisanego tego zagadnienia posłużono się najważniejszymi w polskim systemie podatkowym podatkami dochodowymi, jakimi są podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych.

1. Miejsce podatków dochodowych w systemie podatkowym

System podatkowy to całokształt istniejących i pobieranych w danym czasie i państwie podatków. Innymi słowy, to ogół prawnych i organizacyjnych form opodatkowania, którego składowymi są poszczególne podatki o zróżnicowanej konstrukcji (Wojciechowski, 1985, s. 115). Bardzo szeroki wachlarz różnorodnych podatków wchodzących w skład danego systemu podatkowego wymaga – w celu opisanego mechanizmu oddziaływania podatków na procesy społeczno-ekonomiczne – dokonania ich klasyfikacji i uporządkowania za pomocą określonych kryteriów. Najczęściej stosowanymi w nauce o podatkach kryteriami klasyfikacji podatków są:

- kryterium przedmiotu opodatkowania,
- kryterium stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku,
- kryterium podziału dochodów podatkowych pomiędzy państwo a samorząd.

Zgodnie z pierwszym kryterium dotyczącym przedmiotu opodatkowania podatki można podzielić na podatki sięgające do dochodu czy przychodu podatnika oraz do jego majątku. Dochody (przychody) podatnika mogą zostać opodatkowane w fazie ich tworzenia bądź w fazie ich wydatkowania, to jest konsumpcji. Według tego kryterium można zatem wyróżnić: podatki dochodowe, podatki przychodowe, podatki majątkowe oraz podatki od wydatków (konsumpcyjne).

Klasyfikacja podatków wedle niniejszego kryterium umożliwia określenie specyfiki systemów podatkowych z punktu widzenia roli, jaką odgrywają w nich wymienione grupy podatków. W przeszłości (XIX w.) w systemach podatkowych przeważały podatki przychodowe, zaś obecnie mamy do czynienia z systemami, w których dominują podatki dochodowe i podatki od wydatków (konsumpcji) (Litwińczuk, 2008, s. 23). Klasyfikacja ta, choć najbardziej powszechna w literaturze, jawi się być dość umowną i najmniej precyzyjną, bowiem niektóre z podatków trudno jest zakwalifikować w sposób jednoznaczny do jednej z wymienionych kategorii. Przyczyną jest między innymi to, że owe podatki nie odnoszą się do jednorodnie ukształtowanego przedmiotu opodatkowania. Zauważa to L. Etel (2000, s. 23), przywołując przykład podatku od towarów i usług (VAT), który może być w równej mierze zaliczany do podatków od konsumpcji, jak i do podatków przychodowych, a nawet – w pewnym stopniu – jako podatek od obrotu majątkiem. Podobnie jest z podatkiem rolnym klasyfikowanym do podatków przychodowych, a przez niektórych do podatków majątkowych.

Stanowiące tu główny przedmiot analizy podatki dochodowe, w odróżnieniu do podatków przychodowych, obciążają ostateczny dochód podatnika uwzględniający koszty uzyskania przychodów oraz pewne czynniki określające sytuację osobistą podatnika. Opodatkowaniu podlega nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania, to jest dochód podatnika, który stanowi tu podstawę opodatkowania. Ważną wadą tak ustalanego dochodu jest wspomniana kategoria kosztów uzyskania przychodu. Polskie ustawy podatkowe wymieniają enumeratywnie jedynie, co nie może stanowić tych kosztów, pozostawiając jednocześnie – ze względu na ogólne sformułowanie, czym są te koszty – dość szerokie pole manewru dla nadużywania tej kategorii ekonomicznej. Także liczne zwolnienia i ulgi stosowane w podatkach dochodowych powodują w znaczny sposób zwiększenie stopnia skomplikowania całego systemu podatkowego. Dość stwierdzić, że tylko w podatku dochodowym od osób fizycznych występuje obecnie aż 173, a w podatku dochodowym od osób prawnych 50 różnego rodzaju zwolnień przedmiotowych¹. Ponadto w obu wymienionych podatkach jest około kilkudziesięciu odliczeń od dochodu i od kwoty samego podatku. Niejednokrotnie poziom przychodów uzyskiwanych przez podatnika stanowi podstawę opodatkowania, czyli koszty uzysku przychodu nie są wówczas w ogóle uwzględniane. Tak jest w przypadku dochodów z tytułu otrzymanych dywidend, odsetek od lokat bankowych i obligacji, rent czy emerytur. Co warto podkreślić, przy tak pobieranych podatkach niekiedy może wystąpić sytuacja podwójnego opodatkowania tego samego dochodu. Po raz pierwszy, niejako wstępnie, podatkiem przychodowym bądź sprowadzającym się *de facto* do takiego podatku, a następnie, w sposób ostateczny, podatkiem dochodowym. Przykładem jest tu właśnie opodatkowanie dywidend. Oprócz podatków dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych do podatków dochodowych w polskim systemie podatkowym można zaliczyć jeszcze podatek tonażowy, który z fiskalnego punktu widzenia ma znaczenie marginalne².

¹ Por. art. 21 ustawy z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm.) oraz art. 17 ustawy z 15.07.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.).

² Ustawa z 24.08.2006 o podatku tonażowym. Dz.U. nr 183, poz. 1353.

Natomiast podatki przychodowe cechuje opodatkowanie wszystkich przychodów danego podatnika otrzymywanych z działalności podlegającej opodatkowaniu, nie bacząc na koszty uzyskania przychodów, które nie są tu uwzględniane. Podatki przychodowe często przedstawia się – ze względu na ich charakter – jako alternatywę dla podatków dochodowych przy opodatkowywaniu dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców z działalności gospodarczej. Jest to szczególnie ważne w kontekście eliminacji negatywnego zjawiska gospodarczego określanego mianem „ucieczki w koszty” oraz symplifikacji systemu podatkowego i redukcji luki podatkowej³. W Polsce do podatków przychodowych można zaliczyć podatek rolny, podatek leśny oraz ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Podatki majątkowe to kolejna kategoria podatków, która jest mniej jednolita niż omówione poprzednio. Wynika to stąd, że znajdują się pośród tej grupy podatki, które albo wiążą się z opodatkowaniem całości bądź części posiadanego majątku, albo obciążają przyrost wartości majątku, albo też wynikają z jego obrotu. W polskim systemie podatkowym do kategorii podatków majątkowych zaliczyć można podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn⁴. We współczesnych systemach podatkowych podatki majątkowe mają funkcję komplementarną w odniesieniu do podatków dochodowych, choć rozważa się też w literaturze przedmiotu możliwość substytucji podatków dochodowych przez podatki majątkowe.

Z kolei podatki od wydatków (konsumpcyjne) obciążają dochód (majątek) podatnika w fazie jego wydatkowania, a kwota podatku wkalkulowana jest najczęściej w cenę dóbr i usług (podatek od wartości dodanej – VAT, podatek akcyzowy, podatek od gier). Oznacza to, że ciężar podatkowy w praktyce ponosi konsument, jednak należną państwu kwotę podatku odprowadza zobowiązany do tego prawem podmiot prowadzący działalność usługową bądź produkcyjną.

Na temat opodatkowania toczy się od lat dyskusja związana z jego zakresem i wysokością, a także z miejscem określonych podatków w systemie podatkowym oraz ich znaczeniem dla budżetu. Często formułowana jest teza mówiąca, że o wiele łatwiej jest obciążać podatkiem dochód wydatkowany na zakup dóbr i usług, niż opodatkowywać dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej. Zwolennicy podatków konsumpcyjnych twierdzą, że za pomocą klasycznych podatków dochodowych między innymi oszczędności podlegają podwójnemu opodatkowaniu: po raz pierwszy jako dochód otrzymany, a po raz drugi jako dochód odsetkowy z zysku od lokowanych oszczędności. Co należy jednak zauważyć, stosowanie podatków obciążających wydatki realizowane przez danego podatnika nie bierze pod uwagę jego sytuacji osobistej, tak jak to ma miejsce w odniesieniu do podatków dochodowych.

³ Luka podatkowa stanowi różnicę między podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i intencją prawodawcy. Luka podatkowa jest kalkulowana po uwzględnieniu kosztów kontroli podatkowej przez administrację podatkową (Novysedlák, Palkovičová, 2012, s. 7).

⁴ Niekiedy w literaturze do grupy podatków majątkowych zalicza się również opłatę skarbową, zwłaszcza w sytuacji, gdy opłata ta posiada wszelkie istotne cechy podatków, tj. koszty wytworzenia danego świadczenia, za które się ją wnosi, są niewspółmiernie niskie w relacji do wysokości tej opłaty (por. Owsiak, 1999, s. 162–163; Etel, 2000, s. 14).

W tym kontekście bardzo istotny społecznie i ekonomicznie jest podział podatków ze względu na stosunek przedmiotu opodatkowania do źródła podatku. Według tego kryterium podatki dzieli się na dwie kategorie: podatki bezpośrednie i podatki pośrednie. Podział ten odwołuje się do zaistnienia dwóch różnych sytuacji. Pierwszej, gdy występuje wyraźna tożsamość osoby podatnika nominalnego (formalnego) i realnego (rzeczywistego) – wówczas mamy do czynienia z podatkami bezpośrednimi. I drugiej, gdy jest brak takiej tożsamości, to znaczy formalne źródło podatku nie pokrywa się ze źródłem rzeczywistym – oznacza to opodatkowanie podatkami pośrednimi, które są wliczane w cenę dóbr i usług. Należy stwierdzić, że ekonomicznym prąźródłem podatku jest zawsze dochód lub majątek, czyli dochód otrzymany i zamieniony w majątek. W przypadku, gdy przedmiot indywidualnie obliczanego podatku jest dochód lub wielkość zbliżona do dochodu, to podatek możemy określić jako bezpośredni, to znaczy w sposób bezpośredni sięgający do źródła. Jeżeli zaś przedmiot podatku nie jest zjawiskiem świadczącym o istnieniu dochodu (majątku), to mamy podatek pośredni (Ellel, 2000, s. 24). W literaturze dość często występuje inny rodzaj kryterium podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie, a mianowicie jest nim występowanie zjawiska przerzucalności (incydencji) obciążeń podatkowych na inny podmiot (Harasimowicz, 1988, s. 123–124; Komar, 1995, s. 121). W takiej sytuacji formalnie podatek płacony jest przez jednego podatnika, ale jego ekonomiczny ciężar przenoszony jest na inne osoby (podmioty).

Od razu trzeba wyraźnie podkreślić, iż to kryterium nie jest wystarczająco ostre i jednoznaczne i od dawna stanowi przedmiot merytorycznej dyskusji i badań naukowych. Pierwotnie bowiem zakładano, że podatki bezpośrednie, dokładniej podatki dochodowe osobiste, nie są przerzucalne, natomiast podatki pośrednie – przede wszystkim podatki konsumpcyjne – są. Jednak jak dowodzą badania, ani pogląd głoszący, iż podatki bezpośrednie nie są w ogóle przerzucalne, ani ten, że podatki pośrednie są w pełni przerzucalne, nie znajduje potwierdzenia w rzeczywistości. Warto tylko dodać, że stopień przerzucalności obciążeń podatkowych na inne osoby w podatkach bezpośrednich jest bardziej utrudniony i skomplikowany niż w przypadku podatków pośrednich, gdyż te ostatnie kwotę podatku mają zawartą w cenie dóbr i usług (Musgrave, Krzyżaniak, 1963, s. 37; Roskamp, 1963, s. 20; Sokołowski, 1991, s. 10 i 94; Wittmann, 1975, s. 115).

Należy zauważyć, że łatwość przenoszenia obciążeń podatkowych na inne podmioty uzależniona jest od warunków rynkowych, a dokładniej od: elastyczności popytu (E_D) na dane dobro (główny czynnik), elastyczności podaży (E_S), formy gospodarki rynkowej, mobilności kapitału oraz – w mniejszym stopniu – konstrukcji podatków⁵. W przypadku, gdy rynek danego dobra (towaru, usługi) cechuje sztywny popyt ($E_D = 0$) przy określonej elastyczności

⁵ Sztywny popyt ułatwia zjawisko przerzucalności podatków, dlatego dotyczy ono w głównej mierze artykułów pierwszej potrzeby, co wyjaśnia szerokie zastosowanie w systemach podatkowych podatków obrotowych konsumpcyjnych. Podobnie duża skala zmonopolizowania rynku stanowi czynnik sprzyjający przesuwaniu obciążeń podatkowych na inne podmioty. Wpływ mobilności kapitału na przerzucalność podatków jest wprost proporcjonalny do możliwości przeniesienia środków z jednego obszaru podatkowego do drugiego lub z jednej gałęzi gospodarki do drugiej. Ponadto – jak zauważył E.R.A. Seligman (1902) – łatwiejsze jest przerzucanie podatków selektywnych niż ogólnych (te pierwsze są bezpośrednio wliczane w cenę dóbr), przerzucanie podatku progresywnego jest trudniejsze w porównaniu z proporcjonalnym, a skłonność do przerzucenia podatku jest tym silniejsza, im podatek jest wyższy.

cenowej podaży E_s , przy czym $E_s \in (0, ..., +\infty)$, podatek obciążający każdą jednostkę dobra w całości zostanie poniesiony przez konsumentów. Z kolei w sytuacji, gdy rynek danego dobra cechuje sztywna podaż ($E_s = 0$) przy określonej elastyczności cenowej popytu E_d , przy czym $E_d \in (0, ..., +\infty)$, ciężar podatkowy w całości zostanie poniesiony przez sprzedawcę.

W praktyce życia gospodarczego niezwykle rzadko można spotkać tak skrajne przypadki. W zależności od tego, która elastyczność jest większa, nałożony podatek w większym stopniu będą ponosić albo konsumenci, albo sprzedawcy. W przypadku, gdy elastyczność cenowa podaży jest większa niż elastyczność cenowa popytu, wówczas większa część nałożonego podatku zostanie przerzucona na konsumenta. Kiedy natomiast to bardziej elastyczny będzie popyt, to ciężar podatkowy w większym stopniu obciąży sprzedawcę.

Do zalet podatków dochodowych niewątpliwie można zaliczyć, po pierwsze, ich selektywność i znaczny stopień równomierności w nakładaniu obciążeń podatkowych w relacji do zdolności podatkowej podatnika (co jawi się jako bardziej sprawiedliwe społecznie), po drugie, że ich konstrukcja – zwłaszcza znaczna możliwość elastycznego kształtowania stawek podatkowych – umożliwiła realizację wyznaczonych przez władzę publiczną celów gospodarczych (zwłaszcza fiskalnych), a po trzecie, zapewniają świadomą więź pomiędzy obywatelem płacącym podatki a państwem je nakładającym. Z kolei pośród wad podatków dochodowych wymienić należy spowolnione i nieregularne wpływy podatkowe z ich tytułu; znaczne koszty poboru oraz złożony charakter (duży stopień skomplikowania) procedur związanych z poborem, a tym samym potrzebę angażowania wyspecjalizowanych urzędników (także do celów kontrolnych); przy wysokich stawkach podatkowych antybodźcowy wpływ na proinwestycyjne i prorozwojowe zachowania przedsiębiorców i zmniejszenie skłonności do oszczędzania, co może skutkować ograniczeniem aktywności gospodarczej, a także możliwość unikania opodatkowania w przypadku dużych obciążeń podatkowych (np. poprzez transfer dochodów za granicę) (por. Sobiech, 2000, s. 163 i 166).

Warto też przytoczyć wyniki badań przeprowadzonych przez W. Easterly'ego i S. Rebelę (1993, s. 15 i n.), którzy stwierdzili, iż występuje pewna współzależność pomiędzy poziomem rozwoju a strukturą systemu podatkowego danego państwa. W krajach mniej zamożnych, o niskich dochodach *per capita*, zachodzi konieczność uzyskiwania wpływów podatkowych na podstawie podatków pośrednich, natomiast w krajach rozwiniętych istotne znaczenie dla budżetu państwa mają podatki bezpośrednie, a zwłaszcza podatki dochodowe. Nie bez znaczenia jest również świadomość podatkowa samych podatników, bowiem stosowanie podatków bezpośrednich w systemie podatkowym wymaga od nich większego przygotowania w zakresie obliczania należnych państwu ciężarów fiskalnych.

2. Znaczenie fiskalne podatków dochodowych dla budżetu państwa

Opisane cechy podatków dochodowych przekładają się na ich znaczenie dla wpływów podatkowych budżetu państwa. Dotyczy to szczególnie podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), a w mniejszym stopniu podatku dochodowego od osób prawnych (CIT).

Należy jednak zauważyć zmniejszenie udziału obu podatków w dochodach podatkowych budżetu państwa na rzecz podatku od towarów i usług (VAT) i podatku akcyzowego (zob. tabela 1). W latach 2006–2016 udział podatku PIT we wszystkich dochodach podatkowych zmalał o 7,2 p.p. (czyli niemal 30%). Natomiast dla podatku CIT zmiana *in minus* wyniosła ponad 3 p.p. (tj. prawie 25%). Oczywiście dynamika zmian w analizowanym okresie była zróżnicowana, przy czym dla podatku PIT i CIT największe zmniejszenie wystąpiło w latach 2008–2010, co można wiązać z początkiem ogólnoswiatowego kryzysu finansowego, a tym samym redukcją zarówno dochodów osobistych, jak i tych uzyskiwanych z działalności gospodarczej (zyski są zazwyczaj bardziej zmienne niż konsumpcja).

Trudno nie dostrzec, że wzrost znaczenia fiskalnego podatku VAT, który cechuje między innymi nieuwzględnianie zdolności podatkowej danego podatnika, dzieje się „kosztem” podatków dochodowych, zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych.

Tabela 1

Dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2006–2016

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
Źródło	Dochody podatkowe budżetu państwa [mln zł]										
Podatki pośrednie	127412	146482	153678	154958	165190	180273	181892	175369	187067	187267	194149
CIT	25343	32166	27160	24156	21770	24862	25146	23075	23266	25813	26067
PIT	48691	60959	38658	35764	35593	38075	39809	41291	43022	45040	46894
Podatki ogółem	201445	239607	219499	214879	222553	243211	248274	241651	254781	259674	276140
	Dynamika zmian w % [poprzedni rok = 100]										
Podatki pośrednie	10,15	14,97	4,91	0,83	6,60	9,13	0,90	-3,59	6,67	0,11	3,67
CIT	21,91	26,92	-15,56	-11,06	-9,88	14,20	1,14	-8,24	0,83	10,95	0,98
PIT	15,42	25,20	-36,58	-7,49	-0,48	6,97	4,55	3,72	4,19	4,69	4,12
Podatki ogółem	12,76	18,94	-8,39	-2,10	3,57	9,28	2,08	-2,67	5,43	1,92	6,34
	Struktura dochodów podatkowych budżetu państwa [%]										
Podatki pośrednie	63,25	61,13	70,01	72,11	74,23	74,12	73,26	72,57	73,42	72,12	70,31
CIT	12,58	13,42	12,37	11,24	9,78	10,22	10,13	9,55	9,13	9,94	9,44
PIT	24,17	25,44	17,61	16,64	15,99	15,66	16,03	17,09	16,89	17,34	16,98
Podatki ogółem	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

* Według ustawy budżetowej na 2016 rok.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów.

Warto zaznaczyć, iż przytoczone wcześniej zalety podatków dochodowych dotyczą przypadku, gdy zostały one skonstruowane właściwie, przy dopełnieniu zasady rzetelności w stanowieniu prawa. Niestety, w Polsce bywa z tym różnie, zatem jakość przepisów prawnych pozostawia wiele do życzenia, czyniąc często okazję do nadużyć gospodarczych, a przez to do występowania tak zwanej luki podatkowej, szczególnie przy wykorzystaniu mechanizmu transferu zysków za granicę (ceny transferowe), ukrywaniu źródeł przychodów podatkowych (ucieczka w szarą strefę) czy wykorzystywaniu optymalizacji podatkowej powodującej zaniżanie podstawy opodatkowania (por. Piekarz, Miarkowski, 2015). Opisana wcześniej sytuacja malejących udziałów dochodów z tytułu podatków dochodowych we wszystkich dochodach podatkowych budżetu oraz obserwowana w bieżącym roku relatywnie niewielka dynamika wzrostu tych dochodów na tle dochodów podatkowych ma miejsce mimo ciągłego wzrostu liczby podatników obu analizowanych podatków (szczególnie podatku CIT) oraz stopniowej poprawy koniunktury gospodarczej⁶. Daje to podstawy sądzić, że przyczyną takiego stanu rzeczy jest wzrost wspomnianej luki podatkowej. Według danych łączna wydajność poboru podatku PIT, CIT i VAT w Polsce osiągnęła wysokość około 16% PKB w 2008 roku i spadła do 14% w 2009 roku. Przez kilka lat wydajność poboru podatków była stabilna, ale w 2013 roku spadła do 13,1% oraz do 13,5%. Dane dla Polski są odmienne od wyników innych krajów w Europie, w których wysokość dochodów z podatków w stosunku do PKB powróciła do poziomów odnotowanych przed kryzysem finansowym (Toro, Jensen, Thackray, Kidd, Russell, 2015).

Na występowanie oraz rozmiary rzeczonoj luki podatkowej ma wpływ szereg czynników, wśród których można wymienić: 1) działalność gospodarczą podatników, która zostaje ukryta przed aparatem skarbowym, obejmująca zarówno tak zwaną szarą strefę, jak i oszustwa podatkowe; 2) działalność skierowaną wyłącznie na obniżenie wysokości zobowiązania poprzez optymalizację podatkową; 3) brak wydajności aparatu skarbowego w kontroli i poborze należnych podatków; 4) błędy w samowymiarze podatku niewychwycone przez aparat skarbowy (*Straty...*, 2013). Rzeczone czynniki nie wynikają wprost z istoty podatków dochodowych, ale poziomu legislacji. To właśnie w trakcie stanowienia prawa dochodzi do komplikowania konstrukcji podatku przez wprowadzania doń dodatkowych ulg i zwolnień. *Notabene* prawidłowość ta dotyczy wszystkich podatków w polskim systemie podatkowym.

Bez wątpienia dla polepszenia stanu rzeczy i zwiększenia sprawności fiskalnej podatków dochodowych należy podjąć kierunkowe i skoordynowane działania w obszarze zarządzania ryzykiem w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników. Ponadto niezbędne staje się skupienie pełnej odpowiedzialności za wszystkie kontrole i dochodzenia związane z podatkami powinny w jednym departamencie ministerstwa finansów. Konieczna jest większa niż dotychczas specjalizacja urzędów skarbowych w zakresie dużych podmiotów gospodarczych czy też podmiotów stosujących ceny transferowe oraz stworzenie jednej

⁶ W 2006 r. liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych wynosiła 24 063 759, zaś w 2014 r. było to już 24 764 126 (wzrost o 2,9%). Natomiast dla podatku dochodowego od osób prawnych wielkości te wynosiły odpowiednio 276 169 w 2006 r. i 434 398 w 2014 r. (wzrost o 57,3%). Obliczenia własne na podstawie danych Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa Finansów.

bazy informatycznej, która gromadziłaby dane dotyczące podatników, w tym dokonywane przez nich operacje gospodarcze (wprowadzenie obligatoryjnej e-faktury oraz wymogu stosowania przelewów bankowych dla płatności związanych z działalnością gospodarczą dla kwot od 10 tys. zł). Należy także wzmocnić wywiad skarbowy w celu bardziej efektywnego wykrywania nieujawnionych źródeł dochodów, co pomogłoby ograniczyć zjawisko szarej strefy gospodarczej.

Uwagi końcowe

Kluczowe cechy zarówno podatków dochodowych, jak i pozostałych podatków dowodzą niezbicie, że w systemie podatkowym muszą występować wielorakie formy opodatkowania, ponieważ warunkuje to, że dany system jest elastyczny i bardziej akceptowany społecznie (Litwińczuk, 2008, s. 27–28), a tym samym można efektywnie realizować przypisane podatkom funkcje, w tym funkcję fiskalną. Dokonując wyboru określonej docelowej postaci systemu podatkowego, władza publiczna musi uwzględniać pewne cechy podatków istotne ze względu na realizację ich funkcji fiskalnej, to jest:

- a) wydajność fiskalną podatków, czyli możliwość uzyskania za ich pomocą dochodów publicznych wynikających z uznanej za niezbędną w określonych warunkach wielkości wydatków i oczekiwanego udziału w ich pokryciu rodzaju podatku;
- b) niskie relatywne koszty poboru podatku (wyrażone w procencie wpływów);
- c) odporność na uchylanie się od opodatkowania i oszustwa podatkowe;
- d) szybkość i łatwość realizacji dochodów publicznych z podatku;
- e) zdolność do samoregulacji, czyli automatycznego dostosowania się do sytuacji ekonomicznej kraju.

Przywołane dane wskazują, że rola podatków dochodowych we wpływach podatkowych budżetu państwa jest ciągle istotna, dlatego też tym większa jest potrzeba dbania przez władzę publiczną o właściwą wewnętrzną konstrukcję tych podatków, aby mogły spełniać swe funkcje w sposób sprawny i skuteczny. Tworząc sprawny system podatkowy, należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika. Jest rzeczą oczywistą, że nadmierny fiskalizm zniechęca podatników do płacenia podatków w danym kraju oraz zwiększa zjawisko delokalizacji działalności gospodarczej. Wpływa to 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. 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 reżimie podatkowym.

Literatura

- Brzeziński, B., Dębowska-Romanowska, T., Kalinowski, M., Wójtowicz, W. (1997). *Prawo finansowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Easterly, W., Rebelo, S. (1993). *Fiscal Policy and Economic Growth. An Empirical Investigation*. Working Paper 4499. Cambridge: NBER.
- Ellel, L. (2000). System podatkowy. W: E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe* (s. 13–26). T. 2. Warszawa: Wyd. KiK.
- Głuchowski, J. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Harasimowicz, J. (1988). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: PWE.
- Komar, A. (1995). *Finanse publiczne*. Warszawa: PWE.
- Kuzińska, H. (2002). *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa: Wyd. WSPiZ im. L. Koźmińskiego.
- Litwińczuk, H. (red.). (2008). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. T. 1. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Majchrzycka-Guzowska, A. (2011). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: LexisNexis.
- McKenzie, R.B. (1986). *Macroeconomics*. Boston: HMC.
- Musgrave, R., Krzyżaniak, M. (1963). *The Shifting of the Corporation Income Tax*. Baltimore: The Johns Hopkins Press.
- Novysedlák, V., Palkovičová, J. (2012). *The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss, Institute for Financial Policy*. Economic Analysis 25, The Ministry of Finance of the Slovak republic. Pobrane z: www.finance.gov.sk/ifp (24.01.2016).
- Owsiak, S. (1999). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: PWN.
- Piekarz, R., Miarkowski, A. (2015). Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet. *Raport Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego*, 1, 1–24.
- Roskamp, T. (1963). The Distribution of Tax Burden in a Rapidly Growing Economy. *National Tax Journal*, 16, 20–35.
- Seligman, E.R.A. (1902). *The Shifting and Incidence of Taxation*. London: The Macmillan Company.
- Sobiech, J. (2000). Wzajemne powiązania pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim a opodatkowaniem pośrednim. W: E. Czerwińska (red.), *Finanse, banki i ubezpieczenia w Polsce u progu XXI wieku* (s. 161–174). T. 4: *Opodatkowanie*. Poznań: Wyd. AE w Poznaniu.
- Sokołowski, J. (1991). *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*. Wrocław: Wyd. AE we Wrocławiu.
- Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce* (2013). PricewaterhouseCoopers.
- Toro, J., Jensen, A., Thackray, M., Kidd, M., Russell, B. (2015). *Administracja podatkowa – wyzwania Modernizacyjne i priorytety strategiczne*. Międzynarodowy Fundusz Walutowy Departament ds. Podatkowych. Pobrane z: <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents> (15.02.2016).
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z 15.07.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.
- Ustawa z 24.08.2006 o podatku tonazowym. Dz.U. nr 183, poz. 1353.
- Wittmann, W. (1975). *Einführung in die Finanzwissenschaft*. Stuttgart: Gustav Fischer Verlag.
- Wojciechowski, E. (1985). Systemy podatkowe. W: M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*. T. 3: *Instytucje budżetowe* (s. 114–150). Cz. 2. Wrocław: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Wójtowicz, W. (2002). Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego. W: W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe* (s. 11–43). Bydgoszcz: Branta.

FISCAL EFFICIENCY OF INCOME TAXES

Abstract: *Purpose* – The aim of this article is to present the income tax in terms of conditions ensuring the efficiency and effectiveness of the implementation of their fiscal functions.

Design/methodology/approach – For this purpose, there were made classification of taxes, discussed the importance of their fiscal function, presented the principles and techniques of tax features, advantages and disadvantages of income taxes, features, advantages and disadvantages of indirect taxes and their place in the tax system. There were also analyzed budget revenues from income taxes on the background of other taxes in the years 2006 to 2016.

Findings – The said analysis shows that the role of income taxes in the tax revenues of the state budget is dominant, therefore, so the government should take care of the proper internal structure of indirect taxes in order to fulfill their functions efficiently and effectively.

Originality/value – The conclusion is that only optimal and consistent form of taxes and coordinated action of the treasury services, which may limit the negative phenomena in the sphere of implementation of the objectives of fiscal policy, ie. the shadow economy, the use of transfer pricing and other activities in the area of illegal tax optimization and reduce the negative effect of incurring public levies by society.

Keywords: income tax, fiscal policy, budget, tax gap

Cytowanie

Sosnowski, M. (2016). Sprawność fiskalna podatków dochodowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 43–53. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-04.

Aspekty fiskalne zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia

Edyta Sygut*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest identyfikacja elementów konstrukcji i zasad poboru podatku akcyzowego istotnych ze względu na wydajność fiskalną.

Metodologia badania – Wykorzystano analizę regulacji prawnych (z punktu widzenia ekonomicznego), studia literaturowe (stan prawny na 30 kwietnia 2016 r.) oraz analizę danych empirycznych.

Wynik – Ocena wpływu na efekt fiskalny określonych elementów konstrukcji podatku akcyzowego oraz zasad jego poboru.

Oryginalność/wartość – Zidentyfikowanie relacji pomiędzy realizacją zasady jednokrotności i zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia w podatku akcyzowym a wydajnością fiskalną podatku akcyzowego w świetle zarówno regulacji unijnych, jak i krajowych.

Słowa kluczowe: podatek akcyzowy, wydajność fiskalna, dochody budżetu państwa

Wprowadzenie

Podatek akcyzowy jest podatkiem pośrednim, czyli jest nakładany na wytwórcę lub sprzedawcę, a następnie jest przerzucony przez nich na konsumenta. Akcyza stanowi integralną część ceny wyrobu akcyzowego, co oznacza, że konieczność doliczenia podatku akcyzowego powoduje podwyższenie ceny sprzedawanego dobra. Wpływ akcyzy na cenę, która jest podstawowym narzędziem konkurencji między podmiotami oferującymi dobra, ma szczególne znaczenie na rynku międzynarodowym. Dlatego w latach dziewięćdziesiątych XX wieku podatek akcyzowy w UE został objęty procesem harmonizacji. Konieczność harmonizacji podyktowana była przede wszystkim różnicami w państwach członkowskich w zakresie struktury przedmiotu opodatkowania, wysokości stawek podatkowych oraz zasad obrotu poszczególnymi towarami (np. w zakresie oznaczania znakami akcyzy). Prawo wspólnotowe ma również zasadniczy wpływ na normatywną konstrukcję polskiego podatku akcyzowego.

Celem artykułu jest identyfikacja elementów konstrukcji i zasad poboru podatku akcyzowego istotnych ze względu na wydajność fiskalną. Wykorzystano analizę regulacji prawnych (z punktu widzenia ekonomicznego), studia literaturowe oraz analizę dochodów budżetowych z podatku akcyzowego w Polsce w latach 2004–2014.

* mgr Edyta Sygut, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, e-mail: edyta.sygut@ue.katowice.pl.

1. Zasady poboru akcyzy

Podatek akcyzowy jest podatkiem jednofazowym, co oznacza, że dany wyrób objęty akcyzą powinien być opodatkowany tylko jeden raz (Matarewicz, 2014, s. 35). Podatek ten powinien być pobierany na pierwszym szczeblu (fazie) obrotu, a każda kolejna transakcja, której przedmiotem są wyroby akcyzowe, nie powinna podlegać opodatkowaniu, a podmiot dokonujący danej transakcji nie powinien być traktowany jako podatnik akcyzy (Kałka, Ksieniewicz, 2013, s. 33). Harmonizacja podatku akcyzowego ma zapewnić jego neutralność, jeśli chodzi o jego oddziaływanie na decyzje uczestników rynku co do wyboru między produktami krajowymi a pochodzącymi z innych krajów, ograniczając tym samym bariery rozwoju handlu na jednolitym rynku europejskim. Działania te uzasadnione są także potrzebą zagwarantowania bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich (Pomorska, Szolno-Koguc, Wójtowicz, 2003, s. 32). Akcyza jest bowiem bardzo efektywnym podatkiem oraz skutecznym narzędziem polityki rozwoju gospodarczego (Cnossen, 2005). Mając na uwadze jedną z podstawowych cech podatku akcyzowego, czyli jego jednokrotny charakter, przy tworzeniu systemu mającego zapewnić neutralność podatkową w obrębie wspólnego rynku pojawia się istotny problem związany z określeniem miejsca opodatkowania wyrobów akcyzowych. Decyzja ta sprowadza się do dokonania wyboru między zasadą opodatkowania w kraju pochodzenia towaru (*country of origin principle*) lub zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia (*country of destination principle*) (por. tab. 1).

Możliwość zachowania suwerenności narodowej w sferze podatkowej przy jednoczesnym zachowaniu neutralności podatków niezbędne dla niezakłóconego handlu wewnątrzspółnotowego stanowi uzasadnienie dla wyboru przez poszczególne kraje zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia już na samym początku procesu integracji gospodarczej (Oręziak, 2005, s. 208).

Obecnie w państwach członkowskich UE zasada jednofazowości i zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia wynikają z przepisów prawa wspólnotowego, bowiem zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE podatek akcyzowy staje się wymagalny w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji, skutkiem czego naliczenie i zapłata podatku akcyzowego następuje w momencie zawieszenia poboru akcyzy, a także powoduje, że w kolejnych fazach obrotu wyrób akcyzowy co do zasady nie podlega opodatkowaniu oraz systemowi kontroli i nadzoru służb fiskalnych (Flis, 2014, s. 33). Podkreślenia wymaga fakt, że w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia lub importu transakcja powinna być opodatkowana w kraju ostatecznego nabywcy danego wyrobu akcyzowego (Matarewicz, 2014, s. 65). Wyżej powołany przepis dyrektywy określa ponadto właściwą dla danej czynności jurysdykcję podatkową, wskazując, że dla opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkiem akcyzowym właściwa jest jurysdykcja państwa dopuszczenia do konsumpcji (Lasiński-Sulecki, 2014, s. 78). Istotne jest także wskazanie, że dochody z podatku akcyzowego w takim przypadku stanowią dochód budżetu państwa, w którym wyrób został nabyty przez finalnego nabywcę.

Tabela 1

Zasada opodatkowania w kraju pochodzenia a zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia

Charakterystyka	Zasada	
	Zasada opodatkowania w kraju pochodzenia	Zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia
Mechanizm	Podatek nakładany i pobierany jest na zasadach obowiązujących w kraju eksportera towarów.	Podatek nakładany jest na towary importowane i pobierany w kraju, gdzie następuje finalna konsumpcja towaru.
Określenie beneficjenta	Dochody z podatku przekazywane są do budżetu eksportera danego dobra.	Dochody z podatku przekazywane są do budżetu importera danego dobra.
Konsekwencje:	<ul style="list-style-type: none"> – ryzyko, że kluczowy wpływ na strumień handlu mają różnice w wysokości stawek podatkowych, a nie w kosztach wytworzenia danego wyrobu; – tendencja do kupowania towarów w krajach, które mają najniższe obciążenia podatkowe; – o konkurencyjności towarów na rynku międzynarodowym decyduje wysokość podatku; – dążenie do zmniejszania różnic w wysokości stawek podatkowych stosowanych przez poszczególne kraje. 	<ul style="list-style-type: none"> – zwolnienie z podatku towarów eksportowanych; – czynnik podatkowy co do zasady nie ma znaczenia przy podejmowaniu decyzji o wyborze między towarami krajowymi a zagranicznymi; – ryzyko, że towary importowane obciążone są wyższym podatkiem niż podobne towary krajowe; – towary krajowe mają lepszą pozycję konkurencyjną niż towary pochodzące z importu; – warunkiem harmonijnego rozwoju handlu międzynarodowego jest brak ukrytych subsydiów państwowych, czyli większych zwrotów podatków (którymi obciążone są surowce i komponenty niezbędne do wytworzenia produktu eksportowego), niż wynika to z rzeczywistego poziomu obciążenia podatkowego; – brak presji na zbliżanie stawek podatkowych przez kraje uczestniczące w wymianie międzynarodowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Oręziak (2005), s. 206–209.

2. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym

Podatek akcyzowy jest selektywnym podatkiem od sprzedaży lub wykorzystania określonych towarów (Hines, 2007, s. 1). Obejmuje zamknięty katalog wyrobów. Towary objęte akcyzą w Polsce można zasadniczo podzielić na 5 grup: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i susz tytoniowy oraz samochody osobowe. Ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym (dalej: u.p.a.) wprowadził definicję wyrobów akcyzowych, która nie obejmuje samochodów osobowych. Warto jednak podkreślić, że samochody osobowe nie są wyrobami akcyzowymi, a mimo to podlegają akcyzie w Polsce na szczególnych zasadach (Matarewicz, 2014, s. 565).

Z uwagi na jednofazowy charakter opodatkowania przedmiot akcyzy należy rozpatrywać z punktu widzenia zarówno statusu towaru, czyli czy jest to wyrób objęty akcyzą, jak i faz obrotu (Sowa, 2013, s. 74). Zdarzenia prawne związane z wyrobami objętymi akcyzą

opodatkowane są jedynie wówczas, gdy występują w określonej fazie wewnątrzkrajowego obrotu towarowego lub wymiany w handlu zagranicznym (Gorgol, 2005, s. 279).

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem akcyzowym w Polsce zgodnie z art. 8 obejmuje 6 zasadniczych zjawisk, które z reguły polegają na dokonaniu czynności związanych z wyrobami energetycznymi, napojami alkoholowymi lub wyrobami tytoniowymi.

Ustawodawca wskazał inny katalog czynności opodatkowanych (art. 9–9c u.p.a.) w stosunku do pozostałych wyrobów akcyzowych, czyli energii elektrycznej, wyrobów węglowych i wyrobów gazowych oraz suszu tytoniowego, uwzględniający brak zastosowania do tych wyrobów podstawowych instytucji systemu podatku akcyzowego (np. składów podatkowych czy procedury zawieszenia poboru akcyzy). Natomiast w art. 100 u.p.a. ustawodawca wskazuje zakres czynności opodatkowanych w odniesieniu do samochodów osobowych. Podsumowując wyżej wskazane rozwiązania, należy stwierdzić, że zgodnie z zasadami wynikającymi z prawa unijnego obowiązek podatkowy w stosunku do wyrobów akcyzowych może powstać w wyniku 3 zdarzeń: produkcji, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu (Parulski, 2016, s. 145).

Podstawową czynnością podlegającą opodatkowaniu akcyzą jest produkcja wyrobów akcyzowych. Specyfika poszczególnych wyrobów akcyzowych uniemożliwia przedstawienie jednej definicji „produkcji wyrobów akcyzowych” (Parulski, 2016, s. 148). Ustawodawca definiuje, jakie czynności należy uznać za produkcję, w poszczególnych przepisach określających podstawę opodatkowania i stawki dla konkretnego wyrobu akcyzowego.

Kolejną z czynności opodatkowanych akcyzą związaną z wprowadzaniem na rynek krajowy wyrobów akcyzowych jest nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów. Za nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 u.p.a. uznaje się przemieszczanie wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju. W konsekwencji każde przemieszczenie wyrobów akcyzowych z jednego państwa członkowskiego do Polski przez podatnika w ramach prowadzonej działalności będzie stanowić czynności opodatkowaną podatkiem akcyzowym (z wyłączeniem przemieszczania do składu podatkowego).

Przedmiot opodatkowania akcyzą stanowi także import. Definicja importu zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 7 odwołuje się do czynności faktycznej, jaką jest przywóz wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju (Matarewicz, 2014, s. 64).

3. Analiza struktury dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego

Dochody z akcyzy w Polsce w latach 2004–2013 wykazują relatywnie stały i niezmienny udział w dochodach budżetowych, wahający się około 20% (Sygut, 2015, s. 335). Świadczy to o wysokiej wydajności fiskalnej tego podatku. Stąd też podatek akcyzowy uznać należy za bardzo istotne źródło dochodów państwa. Warto jednak podkreślić, że wydajność fiskalna podatku akcyzowego uzależniona jest nie tylko od wykonywania czynności lub w wyniku zaistnienia stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu występujących na terytorium kraju, lecz zależy również od

liczby i rozmiarów czynności, w wyniku których wprowadzane są na rynek krajowy wyroby akcyzowe. Do tych czynności zaliczamy nabycie wewnątrzwspólnotowe oraz import.

W celu ustalenia struktury dochodów budżetowych w zależności od zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego dokonano analizy dochodów budżetowych. Analizą objęto dochody z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 z uwzględnieniem czynności krajowych, nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz importu. Ponadto w latach 2012–2014 analizę rozszerzono o poszczególne grupy wyrobów akcyzowych. Przyjęcie roku 2004 jako początku analizowanego okresu jest uzasadnione uchwaleniem 23 stycznia 2004 roku ustawy o podatku akcyzowym, która wprowadzała odrębny podatek akcyzowy. Natomiast rok 2014, kończący analizowany okres, to rok, dla którego dane są ostatnimi z dostępnych¹.

W latach 2004–2014 wielkość dochodów budżetowych z podatku akcyzowego charakteryzowała stała tendencja wzrostowa. Dochody z akcyzy wzrosły o 62%, to jest z 37 964 mln zł w 2004 roku do 61 579 mln zł w 2014 roku (por. tab. 2).

Tabela 2

Wielkość i dynamika [rok poprzedni = 100] dochodów z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 z uwzględnieniem dochodów z transakcji: krajowych, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu

Wyszczególnienie	Podatek akcyzowy ogółem	w tym:					
		kraj		nabycie wewnątrzwspólnotowe		import	
		[mln zł]	dynamika	[mln zł]	dynamika	[mln zł]	dynamika
2004	37 964,0	26 311,6	100	8 796,0	100	2856,4	100
2005	39 479,1	35 793,6	104	1944,3	21	1741,2	59
2006	42 078,0	38 723,0	107	1525,5	73	1829,5	98
2007	49 025,5	45 580,3	117	1883,2	106	1 562,0	74
2008	50 490,1	47 130,3	103	2165,9	113	1193,9	75
2009	53 926,9	51 004,9	107	1933,5	84	988,5	75
2010	55 684,5	52 809,8	103	2068,5	103	806,2	78
2011	57 963,7	54 930,6	104	2211,3	103	821,8	100
2012	60 449,9	56 464,2	104	3306,6	145	679,1	79
2013	60 653,1	55 718,2	100	4539,0	136	395,9	64
2014	61 570,4	55 196,0	102	5997,5	129	376,9	86

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Największy – 17-procentowy – wzrost dochodów w relacji do roku poprzedniego zaobserwowano w 2007 roku (przy 5-procentowym średniorocznym tempie zmian). W analizowanym

¹ Dane dotyczące dochodów z podatku akcyzowego uzyskanych w okresie 12 miesięcy 2015 r. będą dostępne dopiero w maju 2016 r., gdyż zgodnie z § 30 ust. 2 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z 16.01.2014 w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. poz. 119) sprawozdania roczne mogą być korygowane do 30 kwietnia roku następującego po roku budżetowym.

okresie dominujący udział w strukturze dochodów ogółem z tytułu podatku akcyzowego miały dochody z obrotu krajowego, a ich udział kształtował się na poziomie około 90% (z wyłączeniem 2004 r., gdy udział wynosił 70%). Ponadto dochody te charakteryzowała stała tendencja wzrostowa. Wzrost był równomierny, a jego średnioroczne tempo wynosiło 5% (por. tab. 2).

Zdecydowanie mniejszy udział stanowiły dochody wynikające z nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu. Średni udział dochodów z podatku akcyzowego spowodowany nabyciem wewnątrzwspólnotowym w 2004 roku wynosił 23%, jednak od 2005 roku zaobserwowano znaczne osłabienie tego źródła dochodów, bowiem w latach 2005–2014 udział tych dochodów w dochodach z podatku akcyzowego ogółem wynosił około 7%. Za istotny uznać należy również fakt, że w latach 2012–2014 zaobserwowano znaczący wzrost dochodów z akcyzy w relacji do roku poprzedniego, kształtujący się na poziomie odpowiednio 45%, 36% i 29%, oraz ich udziału w strukturze dochodów ogółem wynoszący odpowiednio 5,5%, 7,5% i 9,7%.

Najmniejszy udział w strukturze dochodów z podatku akcyzowego ogółem stanowiły dochody wynikające z transakcji importu. Warto zaznaczyć, że dochody budżetowe z akcyzy związane z importem wyrobów akcyzowych na rynek krajowy w analizowanym okresie charakteryzowała stała tendencja spadkowa. Udział tych dochodów w 2004 roku wynosił 7,5%, natomiast w 2014 roku zaledwie 0,6% (por. tab. 3).

Tabela 3

Struktura dochodów z podatku akcyzowego w latach 2004–2014

Rok	Podatek akcyzowy ogółem [mln zł]	w tym:		
		kraj [%]	nabycie wewnątrzwspólnotowe [%]	import [%]
2004	37 964,0	69,3	23,2	7,5
2005	39 479,1	90,7	4,9	4,4
2006	42 078,0	92,0	3,6	4,3
2007	49 025,5	93,0	3,8	3,2
2008	50 490,1	93,3	4,3	2,4
2009	53 926,9	94,6	3,6	1,8
2010	55 684,5	94,8	3,7	1,4
2011	57 963,7	94,8	3,8	1,4
2012	60 449,9	93,4	5,5	1,1
2013	60 653,1	91,9	7,5	0,7
2014	61 570,4	89,6	9,7	0,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Uwzględniając zasadę poboru akcyzy w kraju przeznaczenia, interesujące jest także, w jaki sposób wymiana międzynarodowa w zakresie konkretnych grup wyrobów objętych akcyzą wpływa na wysokość dochodów budżetowych w kraju ostatecznego nabywcy (por. tab. 4).

Tabela 4

Struktura dochodów z podatku akcyzowego w poszczególnych grupach wyrobów objętych akcyzą w latach 2012–2014

Wyszczególnienie	2012				2013				2014			
	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]	ogółem [mln]	kraj [%]	NW [%]	import [%]
Podatek akcyzowy ogółem	60 449,9	93,4	5,5	1,1	60 653,1	91,9	7,5	0,7	61 570,4	89,6	9,7	0,6
Wyroby energetyczne	27 485,7	92,2	6,3	1,5	27 383,7	89,3	10,1	0,6	28 964,8	86,0	13,6	0,4
paliwa silnikowe	26 126,9	92,1	6,6	1,3	26 021,9	89,1	10,6	0,3	27 457,6	85,7	14,1	0,2
paliwa opałowe	271,6	102,5	-2,9	0,5	261,6	94,1	5,3	0,6	266,9	83,7	15,8	0,5
wyroby węglowe	81,8	99,1	0,2	0,6	82,2	99,9	0,1	0,0	66,4	100,0	0,1	-0,1
gaz do napędu silników spalinowych	1005,4	90,9	0,1	9,1	1013,8	91,8	0,3	7,9	1031,0	91,4	1,3	7,3
gaz (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)					4,2*	100,0			142,9	99,9		0,1
Energia elektryczna	2349,0	100,0	0,0		2421,6	100,0	0,0		2324,6	100,0	0,0	0,0
Napoje alkoholowe	10 583,7	96,4	2,5	1,1	11 035,9	96,0	3,0	1,0	10 551,1	95,6	3,5	0,9
alkohol etylowy	6612,4	97,0	1,8	1,2	7158,8	96,5	2,4	1,1	6614,1	95,9	3,2	0,9
wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie	391,8	63,1	28,8	8,1	372,7	59,7	31,8	8,5	371,1	60,7	30,3	9,1
piwo	3579,5	99,0	1,0	0,1	3504,4	98,8	1,2	0,0	3565,9	98,7	1,2	0,1
Wyroby tytoniowe i susz tytoniowy	18 578,7	99,3	0,4	0,3	18 420,2	99,4	0,3	0,3	18 196,0	98,7	0,4	0,9
wyroby tytoniowe	18 578,7	99,3	0,4	0,3	18 205,6	99,6	0,2	0,1	17 922,7	99,5	0,4	0,1
susz tytoniowy**					214,6	79,5	0,8	19,7	273,3	45,4	0,8	53,8
Samochody osobowe	1301,0	3,4	89,5	7,1	1413,3	3,4	89,7	6,9	1642,3	-1,4	94,0	7,4

* Opodatkowanie z gazu ziemnego przeznaczonego do celów opałowych obowiązuje od 1 listopada 2013 roku. Dane dotyczą grudnia 2013 roku.

** W tys. zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Departamentu Podatku Akcyzowego Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Wśród poszczególnych grup wyrobów objętych akcyzą na szczególną uwagę zasługuje grupa „samochody osobowe”, bowiem jedynie w tej grupie wyrobów dochody spowodowane wprowadzaniem samochodów osobowych na rynek krajowy w wyniku transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu stanowią największe źródło dochodów. Wynika to ze specyfiki opodatkowania samochodów osobowych. Warto zaznaczyć, że dominujący udział w strukturze mają dochody wynikające z wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodów osobowych. Ich udział w dochodach z opodatkowania samochodów osobowych w latach 2012–2014 wynosił odpowiednio 89,5%, 89,7% i 94%. Dochody z transakcji importu samochodów osobowych stanowiły w badanym okresie około 7%. Natomiast dochody z krajowego obrotu samochodami osobowymi w 2012 i 2013 roku to 3,4% dochodów w tej grupie wyrobów, a w 2014 roku wykazywały już wartość ujemną, czyli 23,7 mln zł, wynikającą z konieczności dokonania zwrotu podatku akcyzowego.

W pozostałych grupach wyrobów akcyzowych największy udział w strukturze dochodów mają dochody wynikające z obrotu krajowego wyrobami akcyzowymi, a ich średni udział w latach 2012–2014 wynosił 96%. Warto zaznaczyć, że dochody z opodatkowania akcyzą energii elektrycznej niemal w 100% mają związek z czynnościami krajowymi, bowiem dochody z opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia energii elektrycznej mają marginalne znaczenie w strukturze dochodów. Natomiast w grupie „napoje alkoholowe” bardzo istotny wpływ na strukturę dochodów ma opodatkowanie takich wyrobów, jak wino, pozostałe napoje fermentowane i wyroby pośrednie, w kraju ostatecznego nabywcy w wyniku transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu. Udział dochodów z opodatkowania akcyzą transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich w 2014 roku wyniósł aż 30,3%, a dochody z importu aż 9,1%.

Również w grupie wyrobów energetycznych zaobserwowano wpływ zastosowania zasady opodatkowania wyrobów w kraju przeznaczenia na wysokość dochodów budżetowych oraz strukturę dochodów z objęcia akcyzą konkretnych wyrobów. Na uwagę zasługują dochody z opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych i paliw opałowych, które w latach objętych analizą charakteryzowała stała tendencja wzrostowa, a w 2014 roku ich udział wyniósł odpowiednio 14,1% i 15,8%.

Negatywny wpływ zastosowania zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia na wydajność podatku akcyzowego wynika z konieczności dokonywania zwrotu akcyzy w sytuacji, gdy od wyrobów akcyzowych na terytorium RP została zapłacona akcyza, a następnie zostały one przemieszczone na terytorium innego kraju.

Uwagi końcowe

Stabilność podatku akcyzowego jako źródła dochodów budżetowych wynika z wliczenia tego obciążenia w ceny towarów oraz łatwości jego ściągania, bowiem podatek akcyzowy jest pobierany w pierwszej fazie obrotu. Wymaga to jednak dokonania wyboru między zasadą opodatkowania w kraju pochodzenia towaru a zasadą opodatkowania w kraju przeznaczenia.

Wybór i zastosowanie jednej z zasad ma istotny wpływ zwłaszcza na obrót międzynarodowy wyrobów akcyzowych, ponieważ oddziałuje na wysokość ceny, po której oferowane jest dobro. Konsekwencją harmonizacji podatku akcyzowego oraz wyboru zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia jest uniknięcie sytuacji, że towary sprowadzane z krajów o niższych podatkach są z tego powodu bardziej konkurencyjne od towarów krajowych, w przypadku gdyby te ostatnie były obciążone większym podatkiem.

Zastosowanie zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia wpływa na zakres przedmiotowy podatku akcyzowego oraz jego wydajność fiskalną. Na podstawie przeprowadzonej analizy dochodów budżetowych z podatku akcyzowego w latach 2004–2014 stwierdzono, że najwydajniejszym fiskalnie źródłem dochodów z podatku akcyzowego jest opodatkowanie czynności, które mają związek z krajowym obrotem wyrobami objętymi akcyzą. Jednak w latach 2012–2014 zaobserwowano istotny wzrost dochodów z transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia. Z kolei coraz mniejsze znaczenie w strukturze dochodów budżetowych z podatku akcyzowego ogółem mają dochody wynikające z importu wyrobów akcyzowych.

Literatura

- Cnossen, S. (2005). *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting and Drivin*. Oxford: Oxford University Press.
- Dolata, S. (2013). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG. Dz.Urz. UE L 9.
- Flis, K. (2014). Zasada jednofazowości opodatkowania akcyzą w świetle obowiązującej ustawy akcyzowej, a także poprzedzającej ją ustawy z 2004 r. W: P. Stanisławiszyn, T. Nowak (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian* (s. 33–54). Warszawa: LEX a Wolters Kluwer business.
- Gorgol, A. (2005). Podatek akcyzowy. W: W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa* (s. 270–286). Bydgoszcz–Lublin: Branta.
- Hines, J.R. Jr. (2007). *Excise Taxes*. University of Michigan and National Bureau of Economic Research, Michigan.
- Kałka, M., Ksieniewicz, U. (2013). *Podatek akcyzowy. Leksykon 2013*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Lasiński-Sulecki, K. (red.). (2014). *Akcyza w prawie Unii Europejskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Matarewicz, J. (2014). *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Oreziak, L. (2005). *Finanse Unii Europejskiej*. Warszawa: PWN.
- Parulski S., (2016), *Akcyza. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pomorska, A., Szolno-Koguc, J., Wójtowicz, K. (2003). *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*. Lublin: Wyd. UMCS.
- Sowa, B. (2014). Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej. *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, 1 (37), 454–477.
- Sygut, E. (2015). Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego. W: J. Sokołowski, M. Sosnowski (red.), *Finanse publiczne* (s. 331–340). Wrocław: Wyd. UE we Wrocławiu.
- Ustawa z 8.01.1993 o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Dz.U. 1993, nr 11, poz. 50.
- Ustawa z 23.01.2004 o podatku akcyzowym. Dz.U. 2004, nr 29, poz. 257, z późn. zm.
- Ustawa z 6.12.2008 o podatku akcyzowym. Dz.U. 2014, poz. 752, z późn. zm.

FISCAL ASPECTS OF THE PRINCIPLE OF EXCISE DUTY COLLECTION IN THE COUNTRY OF DESTINATION

Abstract: *Purpose* – The objective of this paper is to identify the elements of structure and the principles of collection of excise duty that are vital in terms of fiscal efficiency.

Design/methodology/approach – Legal regulations analysis (economical), literature research (legal status as at April 30th, 2016) and empirical data analysis.

Findings – Assessment of the influence of particular elements of the excise duty's structure and the principles of collection, on fiscal effect.

Originality/value – Identification of the relationship between single taxation principle and the country of destination taxation principle in the excise duty, and the excise duty's fiscal efficiency, with reference to European and local regulations.

Keywords: excise duty, fiscal efficiency, government budget revenue

Cytowanie

Sygut, E. (2016). Aspekty fiskalne zasady poboru akcyzy w kraju przeznaczenia. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 55–64. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-05.

Rola systemu podatkowego w procesie zwiększania innowacyjności polskich przedsiębiorstw

Arkadiusz Żabiński*

Streszczenie: Artykuł prezentuje badania związane z zagadnieniem skuteczności oddziaływania narzędzi polityki gospodarczej państwa na wzrost wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw. Kwestia ta jest niezbędna w procesie wzrostu konkurencyjności międzynarodowej gospodarki polskiej. Badaniu poddano dwa podstawowe narzędzia stosowane w Polsce z zakresu polityki fiskalnej: dotacje i ulgi podatkowe. Celem artykułu jest analiza skuteczności oddziaływania dotacji i ulg podatkowych na wzrost wydatków B+R w przedsiębiorstwach. Wykazana została zasadność takiego wsparcia, przedstawione możliwe do zastosowania narzędzia oraz podjęta została próba identyfikacji przyczyn niskiej skuteczności działań państwa w zakresie wzrostu innowacyjności gospodarki polskiej poprzez wzrost wydatków B+R. Dla realizacji wyznaczonego celu przeprowadzono krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę aktów prawnych i danych statystycznych.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, rozwój gospodarczy, system podatkowy, ulgi podatkowe, badania i rozwój

Wprowadzenie

Zmiana struktury i kierunków wymiany handlowej, dynamika postępu technologicznego przy jednoczesnym kurczeniu się zasobów naturalnych, wyzwania związane z przekształcaniem się klimatu oraz szereg zjawisk związanych z globalizacją wymuszają potrzebę modernizacji polityki gospodarczej państwa w kierunku poszukiwania nowych źródeł przewag konkurencyjnych oraz trwałych podstaw rozwoju gospodarczego w długim horyzoncie czasowym. Wyzwania te skłaniają do poszukiwania możliwości uzupełnienia przyjętych reguł funkcjonowania gospodarki o dodatkowe mechanizmy, które pozwolą w dłuższej perspektywie podejmować działania wyprzedzające, uwzględniając właściwą alokację aktywów społecznych i gospodarczych.

Gospodarka polska przechodzi przez proces zmian związanych z przekształcaniem struktury produkcji i wzrostem udziału nowoczesnych usług. Celem tego procesu jest wzrost konkurencyjności gospodarki oraz stworzenie podstaw pod trwały i stabilny wzrost i rozwój gospodarczy. Koniecznym warunkiem osiągnięcia wyznaczonych celów jest jednak wzrost innowacyjności polskich przedsiębiorstw niemożliwy do osiągnięcia bez zwiększenia ich

* dr Arkadiusz Żabiński, Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, e-mail: azabi@gazeta.pl.

wydatków na badania i rozwój. Zadaniem państwa jest wspieranie tego procesu. Z szeregu narzędzi, jakie ma do dyspozycji, jednymi z najskuteczniejszych są te zawarte w systemie podatkowym.

Dotacje i subwencje na działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw mają charakter bezpośredni. Instytucje dysponujące funduszami na ten cel określają zasady przyznawania i rozliczania takich środków. Wpływają więc bezpośrednio tak na zakres i kierunek badań przedsiębiorstw. Ulgi podatkowe związane z działalnością B+R pozwalają natomiast przedsiębiorstwu zmniejszyć obciążenia podatkowe lub inne obciążenia administracyjno-prawne. Należy jednak podkreślić, że są to preferencje przysługujące już po dokonaniu wydatków badawczo-rozwojowych. Można przyjąć, że w przeciwieństwie do wsparcia bezpośredniego w postaci dotacji B+R ulgi podatkowe mają charakter pośredni. Poszczególne kraje w różnym stopniu korzystają z narzędzi pośrednich i bezpośrednich dla zwiększenia konkurencyjności gospodarki poprzez wzrost jej innowacyjności. O znaczeniu ulg podatkowych w tym procesie świadczy poziom ich wykorzystania w takich krajach, jak Australia, Austria, Belgia, Kanada, Dania, Francja, Irlandia, Japonia, Korea i Holandia, gdzie wsparcie poprzez system podatkowy przekroczyło wsparcie bezpośrednie w postaci dotacji i subwencji.

Celem artykułu jest analiza skuteczności oddziaływania dotacji i ulg podatkowych na wzrost wydatków B+R w przedsiębiorstwach. Wykazana zostanie zasadność takiego wsparcia, przedstawione możliwe do zastosowania narzędzia oraz podjęta zostanie próba identyfikacji przyczyn niskiej skuteczności działań państwa w zakresie wzrostu innowacyjności gospodarki polskiej poprzez wzrost wydatków B+R. Dla realizacji wyznaczonego celu przeprowadzono krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę aktów prawnych i danych statystycznych.

1. Potencjał innowacyjny gospodarki polskiej w świetle wydatków B+R

To poziom wydatków na badania i rozwój w dużej mierze określa poziom innowacyjności danej gospodarki, a w konsekwencji w dłuższej perspektywie czasowej decyduje o jej konkurencyjności. Poziom konkurencyjności gospodarki polskiej decydował natomiast będzie o stabilności i poziomie wzrostu gospodarczego. Zanim podjęta zostanie analiza skuteczności narzędzi wspierających B+R, należy odpowiedzieć na pytanie, czy poziom wydatków B+R w Polsce daje podstawy do twierdzenia, że jakiegokolwiek stymulanty tego procesu powinny być przez państwo stosowane.

Wydatki przedsiębiorstw na B+R mają charakter komplementarny w stosunku do wydatków publicznych. Przedsiębiorstwa i rząd w zdecydowanej większości decydują o poziomie wydatków na badania i rozwój danego państwa.

Tabela 1

Poziom wydatków kraju na badania i rozwój w stosunku do PKB

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
UE 28	1,84	1,91	2,01	2,00	2,04	2,09
Czechy	1,37	1,30	1,35	1,40	1,64	1,91
Niemcy	2,53	2,69	2,82	2,80	2,89	2,88
Estonia	1,08	1,28	1,41	1,62	2,37	2,16
Francja	2,08	2,12	2,27	2,24	2,25	2,23
Węgry	0,98	1,00	1,17	1,17	1,22	1,27
Polska	0,57	0,60	0,67	0,74	0,76	0,87
Słowenia	1,45	1,66	1,85	2,10	2,47	2,58
Finlandia	3,47	3,70	3,94	3,90	3,80	3,42
USA	2,62	2,76	2,81	2,73	2,67	2,81
Chiny	1,40	1,47	1,70	1,76	1,84	1,91
Japonia	3,46	3,47	3,36	3,25	3,35	3,38

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/science_technology_innovation/data/main_tables (15.04.2016).

Poziom wydatków na badania i rozwój w stosunku do PKB jest w Polsce na najniższym poziomie w grupie analizowanych gospodarek. Przy średniej UE-28 mieszczącej się w przedziale od 1,84 do 2,09 w Polsce wskaźnik ten wynosił od 0,57 do 0,76. Jednocześnie wydatki B+R w 2008 roku były najniższe spośród wszystkich uzyskanych wskaźników. Z kolei najwyższe wydatki w stosunku do PKB notowane są w Finlandii, gdzie w 2010 roku uzyskano wskaźnik wynoszący 3,94.

Tabela 2

Udział wydatków przedsiębiorstw w całości wydatków przeznaczanych na badania i rozwój [%]

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
UE-28	54,9	54,8	54,1	53,7	54,9	55,2
Czechy	47,2	45,0	39,8	40,8	37,7	38,5
Niemcy	68,1	67,3	66,1	65,6	65,6	66,0
Estonia	41,6	39,8	38,5	43,6	55,0	54,1
Francja	52,3	50,8	52,3	53,5	55,0	54,9
Węgry	43,9	48,3	46,4	47,4	47,5	48,6
Polska	34,3	30,5	27,1	24,4	28,1	28,9
Słowenia	58,3	62,8	58,0	58,4	61,2	60,8
Finlandia	68,2	70,3	68,1	66,1	67,0	66,9
USA	64,9	63,7	41,0	61,0	60,0	59,7
Chiny	70,4	71,7	61,0	71,7	73,9	74,0
Japonia	77,7	78,2	71,7	75,9	76,0	76,3

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/science_technology_innovation/data/main_tables (15.04.2016).

Przedsiębiorstwa funkcjonujące w Polsce przeznaczają najmniej środków na działalność B+R spośród przedstawionych gospodarek. Przy średniej unijnej przekraczającej 50% środków angażowanych w danym kraju na B+R przedsiębiorstwa polskie najwyższy pułap osiągnęły na poziomie 34,3% w 2008 roku. Jednocześnie w 2011 roku poziom ten był najniższy ze wszystkich gospodarek i wyniósł 24,4%. Najwyższy wskaźnik zaangażowania przedsiębiorstw w prace B+R danego kraju wykazywały w Europie przedsiębiorstwa z Finlandii, na świecie przedsiębiorstwa japońskie, osiągając wskaźnik 78,2% w 2010 roku. W przeciwieństwie do przedsiębiorstw udział wydatków rządowych w sumie wydatków na B+R wszystkich podmiotów z danego kraju jest w Polsce bardzo wysoki.

Tabela 3

Udział wydatków instytucji rządowych w całości wydatków przeznaczanych na badania i rozwój [%]

	2008	2009	2010	2011	2012	2013
UE-28	33,3	33,8	34,9	34,8	33,4	33,1
Czechy	44,7	44,8	47,8	44,7	41,7	40,2
Niemcy	27,5	28,4	29,8	30,3	29,8	29,1
Estonia	45,6	50,0	48,8	44,1	32,8	29,8
Francja	38,1	38,9	38,7	37,1	35,4	34,9
Węgry	44,4	41,8	42,0	39,3	38,1	37,6
Polska	58,6	59,8	60,4	60,9	55,8	55,0
Słowenia	35,6	31,3	35,7	35,3	31,5	30,2
Finlandia	24,1	21,8	22,0	25,7	25,0	24,3
USA	29,1	30,2	34,0	32,5	33,4	32,5
Chiny	24,6	23,6	32,5	24,0	21,7	20,9
Japonia	15,6	15,6	23,4	17,2	19,1	18,7

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/cience_technology_innovation/data/main_tables (15.04.2016).

Przy średniej UE-28 wynoszącej w badanym okresie poniżej 35% w Polsce wskaźnik ten przekraczał 55%, osiągając w 2011 roku maksymalne w badanej grupie 60,9%. Jednocześnie wysoki wskaźnik zaangażowania przedsiębiorstw japońskich w B+R wiązał się z niskim poziomem wydatków państwa w tej dziedzinie. Wydatki sektora rządowego w stosunku do całości nakładów na badania i rozwój w Japonii były w 2008 i 2009 roku najniższe w badanej grupie i wynosiły jedynie 15,6%.

Poziom wydatków B+R w gospodarce polskiej jest najniższy w grupie badanych gospodarek. Jednocześnie jego struktura odbiega od pozostałych gospodarek. W gospodarce polskiej przeważają wydatki instytucji rządowych. Wydatki B+R przedsiębiorstw są natomiast najniższe spośród badanych gospodarek. Sytuacja skutkować będzie utratą konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, w konsekwencji prowadząc do stagnacji strukturalnej gospodarki. Aby temu zapobiec, państwo powinno podjąć zdecydowane działania w celu wsparcia przedsiębiorstw w ich działaniach badawczo-rozwojowych. Ma to znaczenie tak dla samych przedsiębiorstw, jak i całej gospodarki.

2. Specyfika wydatków B+R

Badania oparte na danych statystycznych dowodzą, że inwestowanie w B+R jest istotnym czynnikiem wzrostu gospodarczego. Analizy przygotowane przez Komisję Budżetową Kongresu Amerykańskiego wykazały, że inwestycje w badania i rozwój są co najmniej tak samo wydajne jak inwestycje w dobra kapitałowe (CBO, 2005). Dzieje się tak za sprawą wzrostu całkowitej produktywności czynników wytwórczych. W grupie 7 państw uprzemysłowionych: USA, Japonia, Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Włochy i Kanada w latach 1971–1990 każde zainwestowane w B+R 100 dolarów doprowadziło w efekcie do wzrostu PKB o 123 dolarów (Coe, Helpman, 1995). Badania przeprowadzone na krajach członkowskich OECD w latach 1980–1998 pozwalają stwierdzić, że każde dodatkowe 100 dolarów wydane w przedsiębiorstwach na badania i rozwój zwiększa PKB danego kraju średnio o 113 dolarów (Guellec, De La Potterie, 2001).

Inwestycje badawczo-rozwojowe przynoszą również korzyści społeczne. Korzyści te traktowane jako efekty zewnętrzne są często większe niż zwroty z inwestycji uzyskiwane przez same przedsiębiorstwa.

Efekty zewnętrzne mogą być dwójakiego rodzaju: jako transfer wiedzy lub korzyści finansowe. U podstaw transferu wiedzy leży między innymi niemożność pełnego zablokowania przepływu wiedzy i informacji przez ochronę patentową. W rezultacie inwestycja jednej firmy może przyspieszyć tworzenie wiedzy przez inne firmy. Zastosowanie pozyskanej od innych wiedzy pozwala na polepszenie konkurencyjności danego przedsiębiorstwa poprzez zwiększenie wydajności oraz modyfikacje produktowe lub procesowe. Transfer wiedzy przyczynia się więc do poprawy pozycji rynkowej zdecydowanie większej liczby przedsiębiorstw niż tych, które zaangażowały się w działania badawczo-rozwojowe.

Z perspektywy przedsiębiorstwa przyjmującego wiedzę stworzoną na zewnątrz transfer może pochodzić od:

- przedsiębiorstw z tej samej branży,
- przedsiębiorstw z innych branż,
- uniwersytetów,
- publicznych instytucji badawczych,
- przedsiębiorstw, uniwersytetów, instytutów z innych państw.

Badania empiryczne pozwalają zidentyfikować kilka istotnych cech przepływu wiedzy. Transfer wiedzy jest szczególnie istotny w branżach, które opierają swój rozwój na wydatkach B+R oraz pracownikach wysoko wykwalifikowanych (Audretsch, Feldman, 1996). Przepływy wiedzy są tym silniejsze, im mniejsza jest odległość pomiędzy podmiotem generującym wiedzę a przedsiębiorstwami będącymi biorcami (Pohulak-Żołędowska, 2011). Chociaż jest to również zależne od form rozpowszechniania wiedzy, to podstawowe znaczenie wciąż ma odległość fizyczna (Fleming, King, Juda, 2007). Można to tłumaczyć znaczeniem łatwości zmiany pracy przez specjalistów danej dziedziny oraz znaczeniem kontaktów interpersonalnych. Tezę taką wydaje się potwierdzać położenie geograficzne wielu klastrów przemysłowych, które rozwijały się zazwyczaj w pobliżu jednego lub więcej uniwersytetów (Audretsch, Feldman, 1996).

Pośrednie skutki finansowe występują wtedy, gdy wiedza wytworzona w danym podmiocie wpływa na wyniki finansowe prowadzonej działalności gospodarczej innych przedsiębiorstw. Statystycznie zjawisko takie jest często trudne do wyodrębnienia, mimo że jego wpływ nawet na całe branże jest niezaprzeczalny. O finansowych efektach ubocznych B+R można mówić wtedy, gdy konsument lub przedsiębiorstwo nabywa produkty ulepszone na skutek wydatków badawczo-rozwojowych. Wycena dokonana na podstawie wzrostu produktywności czy użyteczności przez kupującego jest jednak wyższa niż cena rynkowa, którą przyjmuje sprzedający (Griliches, 2002). Komputery i telefony komórkowe to przykłady towarów, które przyniosły korzyści na poziomie społeczeństw i gospodarek, a które to korzyści tylko w ograniczonym stopniu zostały przejęte przez przedsiębiorstwa dokonujące innowacji. Obserwacja kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach korzystających z innowacji opracowanych przez innych wskazuje, że często jest to podstawowe źródło rozwoju. Badania przeprowadzone w grupie przedsiębiorstw amerykańskich ukazują, że oszczędności takie mogą sięgać nawet 1000% (Bernstein, Nadiri, 1988).

Korzyści społeczne są trudne do zmierzenia. Jako suma korzyści wynikająca z transferu wiedzy i zewnętrznych efektów finansowych są jednak zdecydowanie większe niż efekty prywatne wydatków przeznaczanych na badania i rozwój. Uśrednione szacunki badaczy zajmujących się tym problemem pozwalają określić relację korzyści prywatnych do korzyści społecznych wydatków B+R na 2:1 (Hall, Mairesse, Mohnen, 2012).

Istnienie dużych społecznych stóp zwrotu z inwestycji skierowanych na badania i rozwój jest istotnym argumentem za prowadzeniem aktywnej polityki gospodarczej nakierowanej na wspieranie tego procesu. Brak wsparcia państwa będzie prowadził do mniejszego zainteresowania przedsiębiorstw inwestycjami w B+R. Ich decyzje w tym kierunku będą podyktowane jedynie zwrotami prywatnymi, pomijając korzyści społeczne.

W większości krajów rozwiniętych w zakresie źródeł finansowania prac badawczo-rozwojowych zauważyć można pewną tendencję. Największe wsparcie publiczne kierowane jest do sektora badań podstawowych, następne w kolejności jest wsparcie dla badań stosowanych, najniższy poziom wsparcia publicznego kierowany jest na badania rozwojowe. W Stanach Zjednoczonych w roku 2008 podział ten wynosił 38% na badania podstawowe, 34% na badania rozwojowe oraz 28% na badania stosowane (Tyson, Linden, 2012).

3. Konstrukcja ulg podatkowych wspierających wydatki B+R

System wsparcia wydatków B+R opierający się na dotacjach jest konstrukcyjnie zdecydowanie prostszy niż system oparty na ulgach podatkowych. W przypadku dotacji instytucja przyznająca określa cel oraz zasady przyznania oraz rozliczenia dotacji. System taki ma kilka zalet, jednocześnie jednak niesie ze sobą szereg ograniczeń. Można nawet stwierdzić, że jest zaprzeczeniem idei innowacyjności opartej przecież na kreatywności i twórczym poszukiwaniu.

System wsparcia oparty na ulgach podatkowych daje przedsiębiorstwom swobodę w prowadzeniu badań. Jednocześnie wdrażając preferencje podatkowe dla przedsiębiorstw

wydatkujących środki na badania i rozwój, ustawodawca ma do wyboru kilka grup rozwiązań. Mogą być one dostosowane do odbiorców w zależności od celów, jakie chce osiągnąć rząd. Wśród rozwiązań podatkowych, które mogą być stosowane, należy wyróżnić:

1. Przyspieszone systemy amortyzacji inwestycji (maszyny, urządzenia, budynki, wartości niematerialne i prawne) wykorzystywane do działalności badawczo-rozwojowej.
2. Zwiększenie wskaźnika odliczeń kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania. Rozwiązania takie pozwalają przyporządkować do kosztów uzyskania przychodów więcej niż 100% poniesionych wydatków na działalność B+R. W Wielkiej Brytanii dla dużych przedsiębiorstw wskaźnik ten wynosi 130%, a dla przedsiębiorstw z sektora MSP – 175%.
3. Zwolnienia z obciążeń podatkowych i pozapodatkowych wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w działalności B+R przedsiębiorstwa. Znane są również specjalne zwolnienia podatkowe dla pracowników z zagranicy zatrudnionych w działach B+R.
4. Ulgi podatkowe pozwalające przedsiębiorstwom odliczyć konkretną część swoich wydatków na B+R nie od podstawy opodatkowania, lecz od samego zobowiązania podatkowego.

Oprócz wymienionych narzędzi w ustawodawstwie niektórych państw stosuje się również różnego rodzaju narzędzia syntetyczne. Jednym z ciekawszych jest tak zwany *patent box* polegający na połączeniu ulg w działalności badawczo-rozwojowej z ulgami w podatku od dochodów generowanych z patentów zarejestrowanych w danym kraju. *Patent box* został wprowadzony najpierw w Holandii i Belgii w 2007 roku, a następnie w Hiszpanii i Luksemburgu w 2008 roku.

W przypadku ulg od podatku stosowane są dwa systemy obliczania kwoty odliczenia. Pierwszy sposób polega na odliczaniu całości wydatkowanych środków na badania i rozwój, a drugi sposób – na odliczaniu od podatku jedynie przyrostu wydatków B+R, jaki miał miejsce w przedsiębiorstwie w danym roku w stosunku do roku poprzedniego. Można powiedzieć, że drugi sposób jest bardziej motywacyjny, premiuje bowiem działalność przedsiębiorstw zmierzających do rozszerzania obszarów badawczo-rozwojowych.

Kolejnym wyborem dokonywanym przez ustawodawcę jest określenie działań kwalifikujących się do odliczeń podatkowych. Definicja B+R różni się między krajami (OECD, 2010) przede wszystkim katalogiem wydatków kwalifikowanych do skorzystania z wybranych preferencji. Stosunkowo wąska definicja obowiązuje w Holandii. Pozwala ona zaliczyć do wydatków kwalifikowanych wszelkiego rodzaju wynagrodzenia związane z B+R. Bardziej hojne systemy obejmują także koszty bieżące oraz amortyzację kapitału. Mimo prób ujednolicenia katalogu wydatków kwalifikowanych do B+R wciąż każdy kraj wedle własnych potrzeb kształtuje omawiany katalog.

Kolejnym elementem konstrukcji ulg podatkowych są limity odliczeń. Mogą one dotyczyć wielkości procentowej całości wydatków na badania i rozwój, którą można odliczyć od należnego podatku. Odsetek ten różni się w poszczególnych krajach: od 10% we Włoszech, 18% w Holandii, 20% w Kanadzie i Korei do 30% w Hiszpanii i Francji. Innym rozwiązaniem jest odpis od podstawy opodatkowania, który na przykład w Wielkiej Brytanii dochodzi do 175% (OECD, 2009).

Drugi limit może dotyczyć maksymalnej kwoty ulgi podatkowej, która może być wykorzystana w ciągu roku podatkowego.

Limity mogą mieć również charakter regresywny. Dzieje się tak na przykład we Francji, gdzie można odliczyć od podatku 30% wydatków B+R, lecz po przekroczeniu progu 100 mln euro wydatków jedynie 5% (OECD, 2009).

Kolejnym elementem konstrukcyjnym w ulgach badawczo-rozwojowych jest zakres podmiotowy. Wiele systemów podatkowych wyróżnia poszczególne grupy przedsiębiorstw, odpowiednio zwiększając lub zmniejszając zakres stosowanych preferencji. W Kanadzie, Japonii, Norwegii, Holandii i Wielkiej Brytanii preferowane są przedsiębiorstwa z grupy MSP. Zwiększony zakres preferencji może także dotyczyć nowo utworzonych przedsiębiorstw, jak to ma miejsce we Francji.

Często spotykane preferencje podatkowe dotyczą przedsiębiorstw współpracujących w działalności B+R z placówkami szkolnictwa wyższego. Może to dotyczyć tak odpisów związanych z płatnościami na rzecz uczelni, jak też redukcji obciążeń podatkowych przy zatrudnianiu przedstawicieli nauki w związku z realizowanymi projektami. Rzadziej spotykane są preferencje podmiotowe z punktu widzenia konkretnych sektorów. Rozwiązania takie dotyczą najczęściej rodzajów technologii, nad którą mają być prowadzone badania, jak na przykład wykorzystania alternatywnych źródeł energii. Może być również określona dziedzina badań i rozwoju, na przykład biotechnologia czy nanotechnologia. Problemy z wykorzystaniem takich elementów w konstrukcji ulg podatkowych wynikają z komplikacji związanych z interpretacją przepisów podatkowych tak dla samego przedsiębiorstwa, jak i instytucji fiskalnych.

Kolejnym elementem konstrukcji ulg podatkowych, który może być określany przez ustawodawcę, jest okres, przez jaki można odliczać od podatku lub podstawy opodatkowania wydatki związane z działalnością B+R. Odliczanie kosztów z danego roku może być możliwe tylko w danym roku lub w latach kolejnych. Rozliczenie kilkuletnie jest korzystne dla firm przynoszących stratę w danym roku podatkowym.

Ostatnim zaleceniem dotyczącym ulg podatkowych związanych z wydatkami na badania i rozwój jest stabilność przyjętych rozwiązań. Mimo że zalecenie to wynika z katalogu zasad podatkowych, to jest wciąż aktualne. Skuteczność zastosowanych narzędzi będzie ściśle związana ze stabilnością systemu podatkowego i przejrzystością przyjętych rozwiązań.

4. Dotacje i ulgi na wsparcie wydatków B+R w Polsce

W praktyce gospodarczej w Polsce wykształcił się system wsparcia przez państwo działalności B+R przedsiębiorstw oparty prawie w całości na dotacjach. Jest to sytuacja wyjątkowa w badanych gospodarkach. Jednocześnie system taki w dużej mierze odpowiada za niski poziom wydatków B+R w Polsce oraz za strukturę tych wydatków ze zdecydowaną przewagą wydatków instytucji rządowych i stosunkowo małym zainteresowaniem działalnością badawczo-rozwojową przedsiębiorstw.

Jednym ze sposobów na podniesienie poziomu nakładów na B+R miały być w Polsce preferencje podatkowe. Wykorzystanie systemu podatkowego do wsparcia działań przedsiębiorstw w sferze badawczo-rozwojowej odbywa się poprzez ulgę na nabycie nowych technologii. Ulgą ma charakter odliczenia wydatków od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych w zależności od formy prowadzenia działalności gospodarczej (Ustawa, 2011).

Za nowe technologie uważana jest wiedza technologiczna w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytworzenie nowych lub udoskonalenie dotychczasowych wyrobów lub usług. Warunkiem uznania wydatku na nabycie nowych technologii jest opinia niezależnej jednostki naukowej, że jest ona nowatorska i nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnie 5 lat.

Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii w roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w roku następującym po tym roku. W sytuacji, gdy podatnik osiąga za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu z pozarolniczej działalności podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części dokonuje się w kolejnych 3 latach podatkowych, licząc od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji.

Ważnym elementem konstrukcji ulgi na nabycie nowych technologii jest limit odliczeń wynoszący 50% wydatkowanej kwoty. Jednocześnie podatnik traci prawo do ulgi w przypadku, gdy przed upływem 3 lat podatkowych od zakupu nowej technologii udzieli prawa do jej wykorzystania przez inne podmioty, zostanie ogłoszona upadłość podatnika lub otrzyma on zwrot wydatków na zakup technologii w jakiegokolwiek formie.

Oceniając konstrukcję ulgi podatkowej związanej z wydatkami na badania i rozwój na tle innych rozwiązań tego typu funkcjonujących na świecie, należy wyodrębnić kilka rozwiązań charakterystycznych. Po pierwsze, ulga charakteryzuje się wąskim zakresem przedmiotowym. Zakup nowoczesnych technologii nie obejmuje zakupu środków trwałych ani tym bardziej wydatków bieżących związanych z pracami badawczymi. Wydatki bieżące, do których można zaliczyć między innymi wynagrodzenia pracowników, koszty usług obcych, zużycie materiałów czy energii, stanowią 69% wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwa na badania i rozwój. Pozostałe 31% to wydatki kapitałowe, do których można zaliczyć między innymi wydatki na środki trwałe czy wartości niematerialne i prawne (GUS, 2013). Kolejną trudnością w wykorzystaniu ulgi jest opinia jednostki naukowej co do nowatorstwa zakupionej technologii. Należy zdawać sobie sprawę z ograniczeń przedsiębiorstw, szczególnie z sektora MSP, w możliwościach uzyskania takiej opinii i odpowiedzialności, którą musi podjąć jednostka naukowa, wydając odpowiednie zaświadczenie. Zaświadczenie takie musi spełniać określone wymogi formalne ściśle kontrolowane przez służby skarbowe. Pozytywnie należy natomiast ocenić możliwość rozliczenia ulgi w 3 kolejnych latach w przypadku, kiedy podatnik ponosi stratę.

Z danych udostępnionych przez Departament Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów (Ulgą na nowe technologie, 2014) wynika, że z ulgi na zakup technologii skorzy-

stało w 2013 roku 42 przedsiębiorców opłacających podatek dochodowy od osób fizycznych i 94 przedsiębiorstwa opłacające CIT. W latach obowiązywania ulgi najwięcej podatników opłacających PIT skorzystało z niej w roku 2006 i było to 5297 przedsiębiorstw, a najmniej w 2008 roku – 11 przedsiębiorstw. Przeciętna kwota odliczenia w przypadku PIT zawierała się w granicach od 600 zł w latach 2006–2007 do 4600 zł w 2008 roku. W przypadku przedsiębiorstw rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych liczba podmiotów korzystających z ulgi wahała się od 12 w 2006 roku do 26 w 2008 roku. Przeciętna kwota odliczenia była zdecydowanie wyższa i wynosiła od 233 000 zł w 2007 roku do 815 000 zł w 2006 roku.

Uwagi końcowe

Gospodarka Polska przechodzi proces zmian – od gospodarki opartej na tradycyjnie pojętej produkcji do gospodarki opartej na nowoczesnych usługach, wśród których badania i rozwój pełnią kluczową rolę. W związku ze skalą zmian ta transformacja ma ogromne znaczenie dla trwałego wzrostu gospodarczego. Dlatego projektując dalsze działania, należy uwzględnić potrzebę tworzenia regulacji stymulujących przedsiębiorstwa do zwiększania wydatków na B+R, które w porównaniu do wydatków rządowych są obecnie jednymi z najniższych w UE.

Obowiązujące aktualnie przepisy w zakresie preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych nie spełniły pokładanych w nich nadziei. Spośród szeregu możliwych elementów konstrukcyjnych ulgi podatkowej wspierającej wydatki B+R przedsiębiorstw ustawodawca wykorzystał zaledwie nieliczne. Przyczyną szczątkowego wykorzystania ulgi na zakup nowych technologii jest wąski zakres przedmiotowy. Z raportu „Badania i rozwój w Polsce. Raport 2013” wynika, że 32% badanych przedsiębiorstw nie korzysta z ulgi właśnie ze względu na ograniczenia katalogu wydatków pozwalających korzystać z preferencji (Ulga na nowe technologie, 2014). Wąski zakres podmiotowy wpływa również na obawy przed odmienną interpretacją przepisów podatkowych przez organy skarbowe.

W efekcie najpopularniejszym narzędziem wspierającym wydatki B+R w Polsce są dotacje. Z raportu „Działalność badawczo-rozwojowa przedsiębiorstw w Polsce” wynika, że z tej formy wsparcia skorzystało 85% badanych przedsiębiorstw przy 8% korzystających z ulgi na zakup technologii (Deloitte, 2015). Dzieje się tak pomimo ewidentnych ograniczeń związanych z wykorzystaniem dotacji, takich jak: przymus zbieżności prowadzonych badań z kryteriami przyznawania dotacji czy wysokie sformalizowanie procesu przyznawania i korzystania z dotacji.

Oparcie wsparcia finansowego dla przedsiębiorstw na dotacjach przy porażce w przypadku poziomu wykorzystania ulgi na zakup technologii jest jedną z przyczyn niskiego zaangażowania przedsiębiorstw w prace B+R. Bez aktywizacji przedsiębiorstw w tej dziedzinie Polska będzie wciąż na najniższych pozycjach pod względem poziomu inwestycji w B+R wśród państw EU i OECD. Uzasadnieniem takiego wsparcia oprócz korzyści samych przedsiębiorstw są między innymi korzyści zewnętrzne odbierane przez inne przedsiębior-

stwa i społeczeństwo. Zaniedbanie w tej dziedzinie prowadzić będzie natomiast do trwałej obniżki poziomu konkurencyjności międzynarodowej i stanowić może istotną destymulantę w długookresowym rozwoju gospodarczym.

Rozwój działalności badawczo-rozwojowej jest kluczową aktywnością prowadzącą do wzrostu innowacyjności gospodarki Polski. Aby osiągnąć ten cel, należy do konstrukcji podatku dochodowego opłacanego przez przedsiębiorstwa wprowadzić nową ulgę zwiększającą katalog przedmiotowy wydatków B+R przy jednoczesnym ograniczaniu znaczenia dotacji. Bez takiego poszerzenia oraz uproszczenia przepisów zmniejszających pole interpretacji instytucji skarbowych trudno będzie włączyć przedsiębiorstwa w proces zwiększenia wydatków badawczo-rozwojowych w Polsce i w konsekwencji w proces przebudowy gospodarki.

Literatura

- Audretsch, D.B., Feldman, M.P. (1996). R&D Spillovers and the Geography of Innovation and Production. *American Economic Review*, 86 (3), 630–645.
- Bernstein, J.I., Ishaq Nadiri, M. (1988). Interindustry R&D Spillovers, Rates of Return, and Production in High-Tech Industries. *American Economic Review*, 78 (2), 429–434.
- Coe, D.T., Helpman, E. (1995). International R&D Spillovers. *European Economic Review*, 39 (5), 859–887.
- Congressional Budget Office (2005). *R&D and Productivity Growth: A Background Paper*. Pobrane z: <http://www.cbo.gov/doc.cfm?index=6482> (20.10.2015).
- Deloitte (2015). *Badania i rozwój w przedsiębiorstwach. Raport 2015*. Pobrane z: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Badania_i_rozwoj_w_Polsce_2015.pdf (15.10.2015).
- Fleming, L., King III, Ch., Juda, A.I. (2007). Small Worlds and Regional Innovation. *Organization Science*, 18 (6), 938–954.
- Griliches, Z. (2002). The Search for R&D Spillovers. *Scandinavian Journal of Economics*, 94 (supplement), S29–S47.
- Guellec, D., Pottelsberghe De La Potterie van, B. (2001). R&D and Productivity Growth: Panel Data Analysis of 16 OECD Countries. *OECD Economic Studies*, 33, 103–126.
- GUS (2013). *Nauka i technika w 2012 r., Informacje i opracowania statystyczne*. Warszawa.
- Hall, B.H., Mairesse, J., Mohnen, P., Measuring The Returns To R&D. *Working Paper, 15622*. Pobrane z: <http://www.nber.org/papers/w15622> (15.10.2015).
- Köhler, Ch., Laredo, Ph., Rammer, Ch. (2001). The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D. *Nesta Working Paper, 12*.
- OECD (2010). *R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation*. OECD Innovation Policy Platform.
- OECD Science (2009). *Technology and Industry Scoreboard 2009*. Paris: OECD.
- OECD Science (2011). *Technology and Industry Scoreboard 2011, Tax incentives for business R&D*. Pobrane z: http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2011-en.
- Pohulak-Żołędowska, E. (2011). Szkolnictwo wyższe w tworzeniu innowacji dla gospodarki wiedzy. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 2, 168, 107–118.
- Ulgę na nowe technologie. Pobrane z: http://www.pit.pl/ulga_na_nowe_tehnologie_komentarz_pit_interpretacje_3604.php (20.05.2014).
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2011, nr 74, poz. 397.

THE ROLE OF THE TAX SYSTEM IN THE PROCESS OF INCREASING THE INNOVATIVENESS OF POLISH ENTERPRISES

Abstract: The article presents the issues associated with the use of tools of fiscal policy to support research – development in enterprises. Presents the economic justification for this support and the importance of the process of rebuilding the economy. Presented and evaluated the solutions available in the Polish tax system. The article ends with recommendations for reform of the tax system elements in Poland, which are responsible for the increase in business activity in the area of R&D.

Keywords: fiscal policy, tax system, tax relief, R&D

Cytowanie

Żabiński, A. (2016). Rola systemu podatkowego w procesie zwiększania innowacyjności polskich przedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 65–76. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-06.

**PROBLEMY
OPTYMALIZACJI PODATKOWEJ**

Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania

Szymon Bryndziak*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest prezentacja środków antyabuzywnych, to jest mechanizmów prawnych stosowanych w celu zwalczania niedozwolonego użycia i wykorzystywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Metodologia badania – Jako metodę badawczą wykorzystano studia literaturowe.

Wynik – Wynikiem niniejszego artykułu są wnioski *de lege ferenda* w zakresie potencjalnych możliwości uszczelniania polskiego systemu podatkowego.

Oryginalność/wartość – Artykuł prezentuje wartości poznawcze w zakresie sposobów i technik ograniczania nadużywania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W opracowaniu przedstawiono podstawowe narzędzia zwalczania agresywnego planowania podatkowego zarówno na gruncie regulacji wewnętrznych, jak i postanowień umownych.

Słowa kluczowe: uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania, klauzule antyabuzywne, faktyczny odbiorca, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Wprowadzenie

Poziom tolerancji dla agresywnego planowania podatkowego jest tradycyjnie zróżnicowany w poszczególnych krajach. W dobie globalizacji powszechnym zjawiskiem jest uchylanie się od opodatkowania przy wykorzystaniu obcych jurysdykcji podatkowych i przez wykorzystywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO). Podstawowym celem zawierania UPO jest oczywiście eliminacja zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. Państwa zawierające taką umowę rezygnują z części swojego władztwa podatkowego, co daje możliwość zastosowania metod eliminujących to zjawisko, takich jak na przykład metoda kredytu podatkowego czy metoda wyłączenia. Z drugiej strony coraz większe znaczenie handlu międzynarodowego i bezpośrednich inwestycji zagranicznych skłania podatników do poszukiwania sposobu na takie prowadzenie swoich spraw, by ograniczyć lub wyeliminować konieczność zapłaty podatku. Dążenie do zminimalizowania obciążeń podatkowych przez wykorzystanie różnic w opodatkowaniu zachodzących na styku krajowych i międzynarodowych jurysdykcji podatkowych z oczywi-

* mgr Szymon Bryndziak, Katedra Finansów Publicznych, Instytut Finansów, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, e-mail: szymon.bryndziak@uni.lodz.pl.

stych powodów jest niekorzystne dla władz fiskalnych. Nadużywanie przepisów UPO (*treaty abuse*) oraz nabywanie korzyści umownych (*treaty shopping*) polega na osiągnięciu korzyści, jakie nie powinny stać się udziałem danego podmiotu, gdyż jest to działanie wbrew woli umawiających się państw. Taka ucieczka przed opodatkowaniem prowadzi do erozji bazy podatkowej, a w konsekwencji do zmniejszenia wpływów budżetowych, co może zagrozić realizacji celów polityki podatkowej państwa oraz godzić w zasadę sprawiedliwości podatkowej (Brooks, Head, 1997, s. 53).

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja środków prawnych, jakie są stosowane do zwalczania unikania i uchylania się od opodatkowania w związku z nieuprawnionym wykorzystaniem przepisów UPO. W opracowaniu zostały objaśnione pojęcia *nadużywania przepisów umów* i *nabywania korzyści umownych* oraz dokonano analizy podstawowych metod, jakie są stosowane w celu zwalczania tych zjawisk zarówno na gruncie przepisów wewnętrznych, jak i postanowień traktatów podatkowych.

1. Nadużywanie przepisów umów i nabywanie korzyści umownych

Nadużywanie przepisów umów (*treaty abuse*) może być rozumiane w znaczeniu szerokim i wąskim. *Treaty abuse sensu largo* oznacza każde działanie polegające na niewłaściwym stosowaniu przepisów UPO, co nie musi jednocześnie oznaczać działania wypełniającego znamiona przestępstwa. Natomiast nadużywanie przepisów umów *sensu stricto* to podejmowanie działań przez konkretne osoby fizyczne lub prawne, których celem jest takie skorzystanie lub obejście przepisów umów, w wyniku którego dany podmiot uzyskuje nie należne mu korzyści (Cooper, 2014, s. 5). Tak rozumiane *treaty abuse* to działanie niezgodne zarówno z kontekstem, jak i charakterem UPO. Co ciekawe, analizowane zjawisko może być udziałem nie tylko podatników, ale także umawiających się państw-stron traktatu. Na przykład państwa mogą nadużywać przepisów UPO przez rozszerzenie ochrony na kategorie przychodów (dochodów), które zgodnie z pierwotną wolą państw miały nie podlegać regulacjom traktatowym (Elliffe, 2016, s. 65–66).

Jako przykład typowych konstrukcji polegających na nadużywaniu przepisów umów w literaturze wymienia się tak zwany *treaty shopping* rozumiany jako nabywanie korzyści umownych. Międzynarodowy słownik podatkowy określa *treaty shopping* jako sytuację, w której osoba nieposiadająca prawa do skorzystania z rozwiązań zawartych w umowie podatkowej wykorzystuje w tym celu inny podmiot (osobę fizyczną lub prawną) i w ten sposób nabywa korzyści umowne niedostępne dla niej bezpośrednio (Larking, 2001, s. 367). Podatnicy decydują się na *treaty shopping* w sytuacji, gdy niemożliwe stają się redukcja lub zwolnienie z tak zwanego podatku u źródła (*withholding tax*), nie ma możliwości uzyskania kredytu podatkowego czy brak jest podstaw do zwolnienia podatkowego w państwie źródła (Kosters, 2009, s. 13). Koniecznym warunkiem dla *treaty shopping* jest brak UPO (lub brak dostatecznych korzyści, jakie przewiduje UPO dla transferu dochodów) między państwami A i B. W celu zrealizowania inwestycji i uniknięcia podatku u źródła spółka z państwa A

powołuje podmiot pośredniczący w państwie C, które to państwo posiada UPO zarówno z państwem A, jak i B. W tej sytuacji transfer dochodów biernych (dochody z dywidend, należności licencyjnych czy odsetek) odbywa się w schemacie A–C–B, a tym samym podmiot nieuprawniony nabywa umowne korzyści dzięki funkcjonowaniu podmiotu pośredniczącego.

Inną techniką wyczerpującą znamiona *treaty abuse* jest tak zwany *rule shopping*. Analizowane zjawisko ma miejsce wówczas, gdy różne kategorie dochodów biernych opodatkowane są stawką w innej wysokości. *Rule shopping* w dużym uproszczeniu polega na dokonaniu konwersji danej kategorii dochodu w inną, korzystniejszą traktowaną na gruncie przepisów danej UPO. Na przykład możliwe jest dokonanie konwersji dochodów ze zbycia nieruchomości w dochody ze zbycia udziałów czy zmiany dochodów z dywidend w dochody z odsetek lub zysków kapitałowych. Przykładowo na mocy UPO zawartej między Chile a Kanadą transfer dochodu w postaci dywidendy między tymi państwami jest opodatkowany stawką w wysokości 5% w sytuacji, gdy podmiot uprawniony do dochodu biernego posiada co najmniej 25% udziałów w chilijskiej spółce. Jednocześnie na mocy postanowień tej samej umowy transfer odsetek między tymi państwami będzie opodatkowany w wysokości 15%. W powyższej sytuacji konwersja dochodu z odsetek na dywidendy będzie stanowić źródło oszczędności podatkowych.

Kolejnym przykładem z zakresu nieuprawnionego stosowania przepisów UPO może być zjawisko tak zwanego *dilution or splitting*, którego idea sprowadza się do kreatywnego wykorzystania art. 13 ust 4. Modelowej Konwencji OECD¹. W odniesieniu do tego przepisu państwo położenia nieruchomości ma prawo do opodatkowania zysków z przeniesienia akcji lub udziałów, których wartość stanowi ponad 50% wartości nieruchomości położonej w tym państwie. W przypadku tej techniki do nadużycia dochodzi przez zredukowanie podstawy opodatkowania będącej następstwem podziału nieruchomości na części. Wówczas wartość każdej części nieruchomości będzie niższa, a w konsekwencji zbycie tej nieruchomości nie będzie stanowiło źródła podatku (Wienands, 1996, s. 1070).

2. Wewnętrzne środki antyabuzywne

Większość państw zdaje sobie sprawę z negatywnych konsekwencji, jakie niesie ze sobą nadużywanie przepisów UPO, wobec czego stosują szereg rozwiązań mających zapobiegać temu zjawisku, a tym samym ograniczać negatywne konsekwencji ucieczki przed opodatkowaniem. Wśród wewnętrznych środków prawnych w zakresie zwalczania nadużyć traktatów podatkowych można wyróżnić *specific anti-abuse rules* (SAAR). W kategorii tej mieszczą się przede wszystkim przepisy zapobiegające naruszeniom w zakresie stosowania cen transferowych. Na ich podstawie organy podatkowe mogą z jednej strony badać ekonomiczny sens zawierania transakcji w warunkach rynkowych, z drugiej zaś podatnicy zostają obciążeni koniecznością sporządzania dokumentacji cen transferowych. Jako przykład mogą tutaj służyć polskie

¹ Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version (2015). Paris: OECD.

rozwiązania w tym zakresie, które można znaleźć w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych². Regulacje tam zawarte stanowią *de facto* implementację tak zwanej zasady długości ramienia. W uogólnieniu, jeżeli na skutek powiązań między podmiotami nie wykazano dochodu do opodatkowania lub wykazany dochód jest niższy od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby transakcję przeprowadziły podmioty niezależne, organowi podatkowemu przysługuje możliwość zignorowania warunków, jakie wynikają z powiązań między tymi podmiotami, i określenia dochodu w drodze oszacowania. Z kolei na mocy art. 9a powoływanej ustawy podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi mają obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej obejmującej tego rodzaju transakcje.

Innym przykładem na wewnętrzną klauzulę antyabuzijną jest zasada respektowania ekonomicznej treści czynności prawnych (*economic substance doctrine*). W polskich realiach znajduje ona wyraz w art. 199a. Ordynacji podatkowej³, który stanowi, że jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności. Innymi słowy, aby „czynność prawna mogła być uznana za relewantną w prawie podatkowym, musi ona mieć treść ekonomiczną inną niż ta, która sprowadza się do osiągnięcia korzyści w postaci obniżenia lub uniknięcia podatku” (Brzeziński, Korgol, 2011, s. 67). Bardzo podobny charakter posiada obowiązujący od 2016 roku przepis art. 22c ustawy o CIT wprowadzony na skutek zwiększonego zainteresowania Ministerstwa Finansów tak zwanym uszczelnianiem systemu podatkowego. Zgodnie z powoływanym przepisem, jeżeli osiągnięcie dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych „następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego (...), a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz czynności (...) nie mają rzeczywistego charakteru (...) uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”.

Na zakończenie tej części rozważań trzeba wspomnieć o generalnej klauzuli antyabuzyjnej (GAAR), która z powodzeniem funkcjonuje w systemach podatkowych takich państw, jak Kanada, Australia czy Francja. Co do zasady generalna klauzula ma zapobiegać zachowaniom zmierzającym do obejścia podatku czy nieuzasadnionego zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, jednak wiąże się to z koniecznością postawienia pytania o granice planowania podatkowego i o granice władztwa podatkowego fiskusa. Wyposażenie organu podatkowego w możliwość zakwestionowania treści danej czynności prawnej i zanegowania wynikających z niej skutków budzi uzasadnioną obawę, czy nie będzie prowadziło do nadużyć i nieuzasadnionego pogorszenia sytuacji podatnika.

30 grudnia 2015 roku został opublikowany projekt zmian w Ordynacji podatkowej zakładający wprowadzenie GAAR do polskiego systemu podatkowego, który w momencie oddania niniejszego artykułu do druku znajdował się na etapie prac w komisji po II czytaniu

² Ustawa z 15.02.1992. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.

³ Ustawa z 29.08.1997. Dz.U 2015, poz. 613, z późn. zm.

w Sejmie. Projekt ten ustanawiał treść klauzuli w brzmieniu: „Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”⁴, jednocześnie pozostawiając szereg wątpliwości. Przede wszystkim ustawodawca w projektowanych przepisach nie zdefiniował pojęcia przedmiotu i celu ustawy podatkowej, a także nie wyjaśnił, co należy rozumieć pod pojęciem *sprzeczności z przedmiotem ustawy*. Wątpliwości budzi także sformułowanie odnoszące się do sztucznego sposobu działania, pod którym należy rozumieć taki, jaki nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Biorąc pod uwagę, że jeżeli okoliczności sprawy będą wskazywać, iż osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, wówczas organ podatkowy zyska uprawnienie do oceny skutków podatkowych na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Wydaje się, że proponowane relatywnie szerokie uprawnienia władz fiskalnych wymagają jeszcze doprecyzowania, by mogły stanowić skuteczne narzędzie do zwalczania agresywnego planowania podatkowego. Wątpliwości budzi przede wszystkim zgodność projektowanych przepisów z Konstytucją, gdyż zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny”⁵. Uzasadnione wydają się być obawy, czy generalna klauzula antyabuzyjna nie podzieli losów tej uchwalonej w 2003 roku, którą usunięto z porządku prawnego na skutek stwierdzenia jej niezgodności z Konstytucją.

3. Umowne środki antyabuzyjne

W komentarzu do Modelowej Konwencji OECD państwa są zachęcane do wprowadzania klauzul antyabuzyjnych także bezpośrednio do treści umów podatkowych. Umowne środki zwalczające nadużywanie przepisów umów można podzielić na klauzule ochronne wewnętrznych środków antyabuzyjnych oraz na tak zwane STAAR – *specific treaty anti-abuse rules*. W tej pierwszej kategorii mieszczą się mechanizmy, których celem jest zapewnienie, że nadużycie przepisów UPO będzie niejako jednoznaczne z naruszeniem wewnętrznych przepisów podatkowych (Zdyb, 2007, s. 32). Strony traktatu mogą postanowić, że UPO nie może być interpretowana w sposób, który uniemożliwia zastosowanie wewnętrznego środka antyabuzyjnego, o ile zastosowanie takiego środka nie narusza zasad

⁴ legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12280401/12330297/12330298/dokument203173.pdf (13.05.2016).

⁵ Teza wyrażona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 22.05.2002, sygn. K 6/02, utrwalona przez późniejsze orzecznictwo, np. w wyroku z 8.12.2009, sygn. K 7/08.

określonych w UPO⁶. Funkcjonowanie tego rodzaju klauzul jest wyrazem postulatu OECD o zapewnienie integralności wewnętrznych przepisów ochronnych z treścią zawieranych umów. Należy pamiętać, że ratyfikowana umowa międzynarodowa ma pierwszeństwo przed krajowymi przepisami, a stosowanie regulacji krajowych polegających na przykład na reklasyfikacji dochodu podatnika w sytuacji, gdy obowiązuje przepis UPO przewidujący inne zasady opodatkowania, może stanowić naruszenie zasady *pacta sunt servanda*. Omawiane wewnętrzne klauzule ochronne mają wyeliminować ewentualny brak koherencji między przepisami wewnętrznymi i przepisami umów.

Wśród drugiej grupy omawianych umownych środków antyabuzyjnych w doktrynie wyróżnia się przede wszystkim klauzulę faktycznego właściciela (*beneficial owner*). Pomimo iż omawiany termin został wprowadzony do Modelowej Konwencji OECD w 1977 roku i funkcjonuje również na gruncie Modelowej Konwencji ONZ, nadal brak jest jego legalnej definicji, co jest przyczyną problemów z właściwą interpretacją. K. Vogel (1998, s. 562) twierdzi, że za faktycznego właściciela należy uznawać podmiot, który posiada swobodę w podejmowaniu decyzji, czy kapitał lub wynikające z niego korzyści mają być wykorzystane bądź udostępnione do używania innym podmiotom, czy też nie. Natomiast S. van Weeghel (1998, s. 54) stoi na stanowisku, że analizowany termin posiada pewne znaczenie na gruncie prawa krajowego mimo braku precyzyjnej definicji, jednocześnie zauważając, że to przede wszystkim kontekst i „duch” danego traktatu podatkowego może zdecydować o odrzuceniu znaczenia *beneficial owner* w wewnętrznym porządku prawnym. Natomiast zgodnie ze stanowiskiem wypracowanym na forum OECD pod pojęciem *faktycznego właściciela* należy rozumieć osobę, która rzeczywiście korzysta z przywilejów wynikających z prawa własności, nawet gdy tytuł własności opiewa na inny podmiot. Jak wskazano w komentarzu do MK OECD, analizowanego terminu nie należy stosować w wąskim, technicznym znaczeniu, gdyż przede wszystkim powinien on być rozumiany w kontekście, w świetle przedmiotu i celu Modelowej Konwencji, którym jest unikania podwójnego opodatkowania i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania (*Commentaries...*, 2010, s. 211). Tak rozumiana klauzula *beneficial owner* stanowi podstawowe narzędzie do zwalczania negatywnych skutków *treaty shopping*, gdyż na jej podstawie jest możliwe odmówienie korzyści podatkowych osiąganych przez spółkę pośredniczącą, która nie jest przecież faktycznym właścicielem dochodu z dywidend.

Na gruncie powyższych rozważań warto zgodzić się ze stanowiskiem, iż podmiot niemający prawa do pełnego decydowania o sposobie i zakresie użytkowania określonego składnika majątku nigdy nie może być uznany za *beneficial owner* zarówno w odniesieniu do postanowień UPO, jak i celów, dla jakich owe umowy są zawierane. Omawiana klauzula znalazła zastosowanie w szeregu UPO, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Na przykład można tutaj wskazać konwencję w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od podatku od dochodów zawartą w 2009 roku między Polską

⁶ Rozwiązanie takie znajduje się w np. w umowie między Koreą Południową a Niemcami czy między Australią a Wielką Brytanią.

a Finlandią⁷. Na gruncie tego aktu w przypadku płatności dywidend transfer tej kategorii dochodu obciążony został stawką 5% lub 15%. Jednak aby zastosowanie znalazła niższa stawka podatku u źródła przewidziana w umowie, nie wystarczy, że odbiorca płatności ma siedzibę w drugim państwie. Musi także być do niej faktycznie uprawniony zgodnie z treścią analizowanej klauzuli.

Uwagi końcowe

Przedstawione powyżej sposoby nie są jedynymi, jakie służą do obchodzenia przepisów UPO, ale pokazują skalę tego zjawiska wynikającą z pomysłowości czy przebiegłości podatników. Jednocześnie katalog środków prawnych, w jakie wyposażone zostały współczesne państwa do zwalczania uchylania się od opodatkowania, jest równie szeroki. Omawiana problematyka jest także szczególnie istotna, biorąc pod uwagę aktualne dążenia polskiego ustawodawcy do działań na rzecz uszczelnienia systemu podatkowego w warunkach, gdy coraz bliższy wydaje się termin ponownego wprowadzenia do Ordynacji podatkowej generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Odpowiednie skonstruowanie tych przepisów będzie dawało organom podatkowym możliwość zakwestionowania prawa podatników do zawierania transakcji, które mimo iż pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów, to są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę, czyli obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego (inaczej wybór drogi nieopodatkowanej). Natomiast w mojej ocenie pozostawienie owej klauzuli w projektowanym kształcie może spowodować powstanie sporów z organami podatkowymi, szczególnie w świetle obowiązującej od 1 stycznia 2016 roku zasady rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa⁸.

Literatura

- Brooks, A., Head, J. (1997). Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice. W: G.S. Cooper (red.), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (s. 53–91). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Brzeziński, B., Korgol, R. (2011). Doktryna Substance Over Form w orzecznictwie podatkowym sądów w Kanadzie. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 60–92.
- Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Model Tax Convention (Condensed Version)* (2010). OECD. Pobrane z: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> (4.05.2016).
- Cooper, G.S. (2014). *Preventing Tax Treaty Abuse*. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Paris.
- Elliffe, C. (2016). The Lesser of Two Evil: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse. *British Tax Review*, 1, 62–88.
- Kosters, B. (2009). Tax Planning, Treaty Shopping and the Tax Administration's Response. *Asia-Pacific Bulletin*, 15, 1, 12–15.

⁷ Dz.U. 2010, nr 37, poz. 205.

⁸ Artykuł 2a ustawy z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa.

- Larking, B. (red.). (2001). *International Tax Glossary*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Vogel, K. (1998). *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice*. London–The Hague–Boston: Kluwer Law International.
- Weeghel Van, S. (1998). *The Improper Use of Tax Treaties*. London–The Hague–Boston: Kluwer Law International.
- Wienands, H.-G. (1996). Dividend-Splitting, *NeueWirtschafts Briefe. Herne*, 13, 1069–1073.
- Zdyb, M. (2007). Nadużywanie przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zjawisko treaty shopping. *Przegląd Podatkowy*, 6, 13–21.

ANTI-ABUSE RULES IN INTERNATIONAL TAX EVASION

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is the presentation of anti-abuse rules – the legal mechanisms used to combat with improper use of double tax treaties.

Design/methodology/approach – Author has used the literature studies methodology.

Findings – The result of this articles are the *de lege ferenda* conclusions in terms of potential sealing Polish tax system.

Originality/value – This paper have cognitive value about ways techniques to limit improper use of double tax treatment. The article presents the basic tools to combat aggressive tax planning, especially in domestic tax law and in treaty provisions.

Keywords: tax evasion, tax avoidance, anti-abuse rules, beneficial owner, double tax treaties

Cytowanie

Bryndziak, S. (2016). Klauzule antyabuzywne w międzynarodowym unikaniu opodatkowania. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 79–86. DOI: 10.18276/firfu.2016.5.83/1-07.

Strategia podatkowa szansą na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa

Paulina Dębniak*

Streszczenie: *Cel* – Analiza strategii podatkowej pod kątem poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa. Ukazanie wpływu podatków na sytuację finansową przedsiębiorstwa, a w rezultacie na jego konkurencyjność względem innych przedsiębiorstw. W artykule scharakteryzowano pojęcie konkurencyjności przedsiębiorstw, omówiono znaczenie podatków z punktu widzenia konkurencyjności przedsiębiorstw, zwrócono uwagę na strategię podatkową jako jedną z elementów ogólnej strategii rozwoju przedsiębiorstwa oraz wskazano rodzaje strategii podatkowych.

Metodologia badania – Analiza literatury przedmiotu z zakresu prawa podatkowego, nauk ekonomicznych i nauk o zarządzaniu oraz opracowań z zakresu konkurencyjności przedsiębiorstw i strategii podatkowych.

Wynik – Odpowiednie zastosowanie strategii podatkowej w przedsiębiorstwie wpływa na jego rentowność, płynność, a w efekcie na konkurencyjność. Strategia podatkowa na płaszczyźnie przedsiębiorstwa nie ogranicza się do minimalizacji obciążeń podatkowych, ale jest zespołem działań, które mają na celu maksymalizację jego zysku po opodatkowaniu.

Oryginalność/wartość – W artykule zwrócono uwagę na strategię podatkową jako jeden z elementów strategii rozwoju przedsiębiorstwa. Poprzez zastosowanie strategii podatkowej przedsiębiorcy mogą zwiększyć konkurencyjność swoich przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: przedsiębiorca, konkurencyjność przedsiębiorstw, podatek, strategia podatkowa

Wprowadzenie

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa, jego rozwój oraz konkurencyjność zależne są od wielu czynników wewnętrznych i zewnętrznych. Przedsiębiorstwa podczas prowadzenia działalności powinny nieustannie brać pod uwagę i analizować występujące warunki gospodarcze. Wpływ otoczenia zewnętrznego warunkuje szanse rozwoju przedsiębiorstwa oraz utrzymania się go na rynku, a jednym z czynników zewnętrznych jest polityka fiskalna państwa, która wywiera znaczący wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa. Szczególną rolę odgrywa tu system podatkowy, który nakłada na przedsiębiorstwa liczne obciążenia podatkowe, w wyniku których przejmowana jest znaczna część przychodów osiąganych przez przedsiębiorstwo, co powoduje obniżenie wartości jego kapitału. Celem niniejszego artykułu jest ukazanie wpływu podatków na sytuację finansową przedsiębiorstwa, a w rezultacie na jego konkurencyjność względem innych przedsiębiorstw. W opracowaniu dokonano analizy strategii podatkowej pod kątem poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa.

* mgr Paulina Dębniak, Politechnika Gdańska, e-mail: pwk89@op.pl.

1. Konkurencyjność przedsiębiorstw

Pomimo iż pojęcie konkurencyjność jest bardzo popularnym terminem, często i chętnie używanym, zdaniem R. Wolańskiego (2013) próba jego zdefiniowania następuje wiele problemów. Dzieje się tak, ponieważ konkurencyjność nie jest cechą absolutną, czyli taką, którą można by określić bez odniesienia się do innych obiektów czy też systemów. Ponadto pojęcie to nabiera innego znaczenia w zależności od kontekstu, w jakim jest ono używane. „Konkurencyjność jest pojęciem nieostrym, relatywnym, przybierającym różną postać uwarunkowaną cechami, jakimi dysponują podmioty w określonym miejscu i czasie” (Wolański, 2013, s. 29). M. Gorynia (1998) podkreśla, iż konkurencyjność jako cecha relatywna charakteryzuje się tym, że istnienie jej zakłada występowanie pewnej relacji, która łączy dany obiekt (w przypadku niniejszego opracowania jest nim przedsiębiorstwo) z jakimś innym obiektem. W związku z powyższym, mówiąc o konkurencyjności danego przedsiębiorstwa, należy mieć na myśli to, czy dane przedsiębiorstwo jest bardziej, tak samo czy może mniej konkurencyjne w stosunku do innego przedsiębiorstwa, które stanowi dla niego punkt odniesienia.

Obecnie konkurencyjność jest jednym z podstawowych parametrów, który służy do oceny przedsiębiorstw. Jak podkreśla R. Kusa (2008), jest to jednocześnie parametr złożony, gdyż do jego oszacowania wymagane jest uwzględnienie licznych aspektów związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa.

Zdaniem R. Wolańskiego (2013) konkurencyjność uznać można za jeden z podstawowych celów podmiotów gospodarczych, a dążenie właściciela do poprawy konkurencyjności jest celem podporządkowanym rozwojowi przedsiębiorstwa oraz celowi wzrostu jego wartości rynkowej. W związku z powyższym, powołując się na słowa R. Wolańskiego, zaznaczyć należy, iż „dążenie przedsiębiorstwa do wzrostu konkurencyjności jest środkiem służącym rozwojowi przedsiębiorstwa”.

Jak podkreśla T. Gruszecki (2002, s. 155), „rozwój przedsiębiorstwa jest długotrwałym i ukierunkowanym procesem zmian ilościowych i jakościowych”. Również zauważa on, że rozwój przedsiębiorstwa związany jest z jego celem, który zgodnie z teorią neoklasyczną rozumiany jest jako maksymalizacja zysku. Neoklasyczna teoria zakłada ponadto istnienie w gospodarce stanu idealnej konkurencji, w której występuje wielu dostawców, którzy konkurują między sobą i jednocześnie żaden z nich nie ma wpływu na poziom cen. Podkreślić należy, iż maksymalizacja zysku przedsiębiorstwa w praktyce na rynku jest warunkiem jego przetrwania (Gruszecki, 2002, s. 156).

W związku z narastającym stopniem skomplikowania działalności gospodarczej konkurencyjność rozpatrywana powinna być w kontekście efektywności ekonomicznej oraz skuteczności i sprawności działania organizacji. Oceniając konkurencyjność przedsiębiorstwa, według T. Gruszeckiego (2002) należy brać pod uwagę wskaźniki efektywności mikroekonomicznej, czyli:

- a) wyniki ekonomiczno-finansowe przedsiębiorstwa (zwłaszcza wynik finansowy netto);

- b) źródła budowy potencjału konkurencyjności, do których zaliczyć możemy wszelkie inwestycje, innowacje czy wydatki na badania i rozwój;
- c) sposoby kształtowania mikrootoczenia.

Wyżej wymienione wskaźniki określają pozycję przedsiębiorstwa rozumianą jako udział w rynku i jego siłę finansową, a także możliwości uzyskania trwałej przewagi względem konkurentów.

Szczegółowa analiza literatury przedmiotu wskazuje na różnorodność czynników wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstw, co bezpośrednio wynika z omówionej wcześniej wielowymiarowości tego pojęcia. Czynniki te podzielić można na wewnętrzne i zewnętrzne. W dalszej części artykułu skupiono się na oddziaływaniu podatków jako czynnika zewnętrznego wpływającego na konkurencyjność przedsiębiorstwa.

2. Znaczenie podatków z punktu widzenia konkurencyjności przedsiębiorstw

Opodatkowanie przedsiębiorstw podporządkowane jest fiskalnej funkcji podatków, która z punktu widzenia władzy publicznej jest funkcją pierwotną i podstawową. Natomiast z perspektywy przedsiębiorstw funkcja ta znajduje swoje odzwierciedlenie w funkcji regulacyjnej, ponieważ jak podkreśla T. Famulska (2015, s. 138), „podatki regulują (in minus) poziom zasobów pieniężnych przedsiębiorstw, przy czym jest to regulacja: jednostronna, przymusowa, bezzwrotna i nieodpłatna”.

Przedsiębiorstwa obciążone są różnymi podatkami, do których zaliczyć można między innymi:

- podatek dochodowy od osób fizycznych,
- podatek dochodowy od osób prawnych,
- podatek od towarów i usług,
- podatek akcyzowy,
- podatek od nieruchomości,
- podatek od środków transportowych.

Wyżej wymienione podatki podzielić można z punktu widzenia rachunkowości na podatki: kosztowe, przychodowe i dochodowe (Kaczmarek, 2011).

Zakres oddziaływania całego otoczenia podatkowego na podmiot gospodarczy jest uzależniony zarówno od charakteru prowadzonej działalności, jak i od ekonomicznej natury samego podatku, jego zakresu oraz sposobu regulacji prawnych wpływających na sposób ich stosowania i egzekwowania.

Analizując współczesny system podatkowy, zauważyć można, iż charakteryzuje się on wzrostem liczby obciążeń podatkowych oraz coraz bardziej postępującą, skomplikowaną konstrukcją poszczególnych podatków. Ponadto podatki tak samo jak i inne daniny o charakterze świadczenia przymusowego wpływają na zmniejszenie majątku przedsiębiorstwa, a nieuiszczenie ich prowadzi do przymusowej egzekucji prowadzonej przez organy skarbowe. Z tego też względu podatki stanowią parametry ekonomiczne, które wyznaczają wpływ

otoczenia zewnętrznego (podatkowego) na sytuację przedsiębiorstwa. Wpływ opodatkowania na osiągnięty przez przedsiębiorstwo wynik finansowy jest wyraźny i jednoznaczny. Opodatkowanie przedsiębiorstwa zarówno podatkiem dochodowym, jak i podatkami obrotowymi zmniejsza zyski wypracowane przez przedsiębiorstwa, które znaczną część osiągniętych dochodów odprowadzić muszą do urzędów skarbowych.

Rozpatrując skutki opodatkowania przedsiębiorstwa, po pierwsze, wyróżnić można skutki w zakresie jego płynności, które odnoszą się zarówno do podatków bezpośrednich (dochodowych) obniżających płynność przedsiębiorstwa, jak i podatków pośrednich, których oddziaływanie (zgodnie z teorią optymalizacji podatku) nie jest jednoznaczne. Podatki nałożone na przedsiębiorstwo wpływają również na obniżenie jego majątku, wywołując tak zwane skutki majątkowe, pomniejszając wartość jego kapitału własnego. Ponadto obciążenia fiskalne wywołują w przedsiębiorstwie skutki organizacyjne, do których zaliczana jest między innymi konieczność stworzenia własnego działu podatkowego bądź skorzystania z porady zewnętrznego doradcy podatkowego (Kudert, Jamroży, 2007, s. 18–21).

Jak zauważa T. Famulska, każde przedsiębiorstwo może przyjmować różne postawy wobec obciążeń podatkowych, w konsekwencji których występować będą zróżnicowane skutki zarówno dla fiskusa, jak i przedsiębiorstw. Do postaw tych zaliczyć można następujące zachowania i reakcje na podatek (Famulska, 1998, s. 23):

- uiszczenie należnego podatku,
- ucieczkę od opodatkowania,
- zastosowanie strategii podatkowej.

Przedsiębiorcy coraz częściej zwracają uwagę na obciążenia podatkowe i skutki ekonomiczne opodatkowania, tworząc kompleksowe plany świadomego ich ograniczenia poprzez katalog formuł decyzyjnych zawierających zarówno cele, jak i środki, które umożliwiają optymalizację obciążeń podatkowych (Griffin, 2013). Prawo podatkowe odgrywa istotną rolę w podejmowaniu strategicznych decyzji, które decydują o całokształcie prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności. Przedsiębiorca podejmuje decyzję o wyborze określonej, najdogodniejszej strategii podatkowej (zmierzającej do zredukowania obciążeń podatkowych, a także kosztów prowadzenia ewidencji oraz obsługi księgowej przedsiębiorstwa), która jest coraz częściej przedmiotem strategicznych działań przedsiębiorstwa (Gruziel, 2009).

Reakcja przedsiębiorstwa na otoczenie podatkowe, jak zauważa M. Poszwa, w praktyce nazywana jest w różnorodny sposób i wyróżnia on między innymi takie określenia, jak: controlling podatkowy, planowanie podatkowe, polityka podatkowa przedsiębiorstwa, strategia (taktyka) podatkowa czy też zarządzanie przez podatki.

3. Strategia podatkowa jako element strategii przedsiębiorstwa

W związku z tym, iż jak wykazano we wcześniejszej części niniejszego artykułu, podatki stanowią dla podmiotów gospodarczych istotne obciążenie, planowanie podatkowe zyskuje coraz większe znaczenie z punktu widzenia poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa. Zatem

istotne dla przedsiębiorstwa jest sformułowanie strategii podatkowej, której zasadniczym celem powinno być zminimalizowanie obciążeń podatkowych oraz podjęcie racjonalnych decyzji dotyczących polityki podatkowej przedsiębiorstwa przez kierownictwo. A. Mikrut i A. Poznańska (2009, s. 229) zauważają, iż „faktem jest, że utrzymanie się na rynku, sprośowanie wymaganiom konkurencji i klientów zależy od wyboru odpowiedniej strategii. Ta zaś określa dla przedsiębiorstwa cele, jakie zamierza osiągnąć, oraz kierunek działania. Strategia podatkowa w swej istocie musi uwzględniać oraz wspierać ogólną strategię firmy”.

J. Wiciśłok (2013, s. 2) podkreśla, iż „optymalna podatkowo struktura działalności stanowi o przewadze konkurencyjnej”, dlatego też zarządzanie i planowanie podatkowe przestaje być dla przedsiębiorców czymś wyjątkowym, lecz powoli staje się standardem. Pokusić się można również o stwierdzenie, że posiadanie przez przedsiębiorstwa odpowiedniej strategii podatkowej niebawem będzie koniecznością, gdyż specyfika rynku i konkurencji z branży, którzy osiągają dzięki niej lepsze wyniki finansowe, będą wymuszać na pozostałych przedsiębiorcach podejmowanie podobnych działań.

Stworzona i realizowana przez przedsiębiorstwo strategia podatkowa powinna być kompleksowym zbiorem celów oraz zadań przedsiębiorstwa przyczyniającym się do optymalizacji zobowiązań podatkowych, opóźnienia terminu ich wymagalności, a także ograniczenia ryzyka podatkowego (Ciupek, Famulska, 2013).

Opracowując strategię podatkową, przedsiębiorca powinien dokonać szczegółowej analizy zarówno konkretnych obciążeń podatkowych występujących w przedsiębiorstwie, jak i funkcjonowania całego systemu obciążeń.

Analiza całego systemu podatkowego oraz konkretnych zobowiązań podatkowych stanowi punkt wyjścia do określenia istoty problemów związanych z podatkami w przedsiębiorstwie, identyfikacji możliwości oraz zagrożeń związanych z minimalizacją obciążeń podatkowych, a także ryzyka podatkowego. To właśnie zmniejszenie ryzyka podatkowego oraz minimalizacja zobowiązań podatkowych stanowić powinny główny cel zarządzania podatkami w przedsiębiorstwie, a tym samym przedsiębiorstwo poprzez realizację przyjętej polityki podatkowej powinno mieć na uwadze ograniczenie ryzyka podatkowego oraz wszelkich wydatków podatkowych. Podstawą do wyboru odpowiedniej strategii podatkowej jest wówczas przede wszystkim poprawnie przeprowadzony rachunek ekonomiczny (Mikrut, Poznańska, 2009).

Przedsiębiorcy, chcąc wpłynąć na poprawę konkurencyjności swoich przedsiębiorstw, często stają przed dylematem wyboru pomiędzy planowaną inwestycją a ograniczeniem wydatków przedsiębiorstwa. Jednak jak podkreśla J. Wiciśłok (2013) we wstępie swojej książki, nie zawsze ograniczenie wydatków musi być jednoznaczne z rezygnacją z planowanych inwestycji wpływających na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa. Ponadto uważa on, że „w wielu przypadkach wystarczy skoncentrować się na optymalizacji podatkowej obciążeń okołopodatkowych, aby wygenerować oszczędności finansowe” (Wiciśłok, 2013, s. 2).

Pamiętać jednak należy, iż wpływ systemu podatkowego i konkretnych podatków dla każdego przedsiębiorstwa będzie zróżnicowany i zależeć będzie od zakresu, siły oraz skali tego oddziaływania na jego funkcjonowanie. W związku z tym każde przedsiębiorstwo dokonać

musi właściwej oceny ekonomicznej swojej działalności, aby móc dokonać wyboru optymalnej strategii podatkowej, uwzględniając rodzaj działalności, sposób jej prowadzenia oraz rodzaj nałożonych na nie obciążeń podatkowych. Jak podkreśla M. Poszwa (2007), istotna jest zarówno identyfikacja wydatków podatkowych, jak i ryzyka podatkowego, ponieważ stanowi to podstawę do właściwego określenia istoty oraz zakresu zarządzania podatkami. Podobne stanowisko prezentują A. Mikrut i A. Poznańska (2009), które podkreślają, że w procesie formułowania strategii podatkowej przedsiębiorstwa pod uwagę należy wziąć między innymi takie elementy, jak wydatki podatkowe oraz ryzyko podatkowe. Jednak zwracają one również uwagę na samą identyfikację ogólnej strategii rozwojowej przedsiębiorstwa. Według tych autorek to właśnie ogólna strategia rozwojowa przedsiębiorstwa wraz ze składającymi się na nią strategiami funkcjonalnymi stanowi punkt wyjścia do stworzenia strategii podatkowej, która powinna być z nią spójna. Przyjęte w strategii rozwoju przedsiębiorstwa założenia i cele powinny być zweryfikowane poprzez związane z nimi wydatki podatkowe. Ponadto przedsiębiorca powinien dokonać analizy pod kątem możliwości wystąpienia ryzyka podatkowego oraz kosztów z nim związanych, a także wskazać wszelkie możliwości zminimalizowania tych kosztów. Przeprowadzenie powyższych działań pozwala na wybór optymalnej strategii podatkowej zapewniającej rozwój przedsiębiorstwa i maksymalizację jego zysków przy równoczesnym zachowaniu jego bezpieczeństwa.

4. Rodzaje strategii podatkowych

W poprzedniej części artykułu wyszczególniono różne reakcje przedsiębiorstwa na opodatkowanie. Przedsiębiorstwa do wyboru mają dwa przeciwstawne stanowiska: przyjęcie strategii konserwatywnej oraz zastosowanie strategii agresywnej (Mikrut, Poznańska, 2009).

Strategia konserwatywna charakteryzuje się tym, że przedsiębiorca dąży do wypełnienia obowiązków wynikających z zakresu opodatkowania, a jego celem jest unikanie sporów z administracją podatkową. Za istotę tej strategii uznaje się koncentrację przedsiębiorstwa na zapewnieniu jego bezpieczeństwa podatkowego poprzez zidentyfikowanie w prawidłowy sposób obowiązku podatkowego i bezbłędne ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. W przypadku strategii konserwatywnej przedsiębiorstwo nie podejmuje działań wyprzedzających, które mogłyby zmierzać do ustalenia fiskalnych skutków podejmowanych decyzji, ani nie dąży do znalezienia sposobów mających na celu zminimalizowanie ciężaru podatkowego.

Strategia agresywna natomiast charakteryzuje się tym, że przedsiębiorca będzie spełniać obowiązki fiskalne, a zarazem wykorzystywać będzie wszelkie możliwe szanse mogące zminimalizować wysokość obciążeń podatkowych. Strategia agresywna charakterystyczna jest dla przedsiębiorstw, które świadomie zarządzają podatkami. Decydując się na taki rodzaj strategii, przedsiębiorca powinien wziąć pod uwagę wszelkie ograniczenia, które wynikają z ogólnej strategii rozwoju przedsiębiorstwa, i wybrać sposób postępowania, którego realizacja pozwoli na osiągnięcie głównego celu przedsiębiorstwa przy możliwie jak najniższych obciążeniach podatkowych.

Zauważyć należy, iż przedsiębiorstwo, wybierając zbyt ostrożne rozwiązania bądź też nie wykorzystując możliwości zminimalizowania ciężaru podatkowego, doprowadzić może do obniżonej opłacalności transakcji, obniżonej konkurencyjności oferowanych produktów, zwiększenia ogółu obciążeń podatkowych, zachwiania płynności finansowej podmiotu, co w konsekwencji prowadzi do pogorszenia pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa (Nadolska, 2012).

Najczęściej spotykane strategie podatkowe to procedury dotyczące takich aspektów, jak (Makuch, 2011):

- a) forma organizacyjno-prawna (m.in. wybór osobowości prawnej, stworzenie grupy kapitałowej, opracowanie strategii struktury zatrudnienia);
- b) wybór miejsca działalności, lokalizacja (np. raje podatkowe, specjalne strefy ekonomiczne);
- c) koszty (m.in. stosowanie strategii wyceny rozchodu, wysokich kosztów, amortyzacji);
- d) preferencje i zwolnienia podatkowe (np. darowizny na finansowanie działalności w zakresie badań i rozwoju);
- e) wybór przedmiotu działalności (np. zmiana profilu działalności);
- f) strategię o podłożu pozaekonomicznym (np. strategię polityczne).

Optymalna kombinacja powyższych elementów jest obszarem strategicznych decyzji przedsiębiorstwa i w istotnym stopniu wpływa na jego kondycję finansową oraz pozycję rynkową (Walicka, 2012).

Podkreślić należy, iż w przedsiębiorstwie optymalizacja podatkowa może się opierać zarówno na jednym, jak i na wielu kryteriach, a także obejmować tylko wybrane obszary działalności przedsiębiorcy bądź też posiadać lokalny lub międzynarodowy charakter. Ponadto dotyczy ona wszystkich faz egzystencji przedsiębiorstwa. Wdrażana jest ona już w momencie samego rozpoczynania działalności gospodarczej (wybór formy opodatkowania), jego organizacji, a następnie w całym okresie działalności (działalności bieżącej, inwestycyjnej), aż do jej zaniechania (procesu likwidacji podmiotu) (Wyrzykowski, 2015).

Uwagi końcowe

Jak ukazano w niniejszym artykule, podatki w przedsiębiorstwie wywierają wpływ na jego funkcjonowanie, jednak zakres ich oddziaływania zależy przede wszystkim od rodzaju obciążenia podatkowego oraz jego umiejscowienia w finansach przedsiębiorstwa. Ponadto należy mieć na uwadze, iż to, jakie skutki w sytuacji finansowej przedsiębiorstwa wywołać będzie opodatkowanie, zależy od podejmowanych przez nie działań.

Najbardziej pożądane z punktu widzenia poprawy konkurencyjności jest zastosowanie przez przedsiębiorstwo strategii podatkowej spójnej z jego ogólną strategią rozwoju. Strategia podatkowa zawierać powinna szereg działań, dzięki którym przedsiębiorstwo będzie mogło minimalizować wydatki podatkowe, a jednocześnie ograniczać ryzyko podatkowe, co w rezultacie prowadzić powinno do poprawy efektywności przedsiębiorstwa.

Przyjęcie przez przedsiębiorstwo odpowiedniej strategii podatkowej pozwala na jego sprawne i efektywne funkcjonowanie. Ponadto dzięki osiągniętych oszczędnościom podatkowym przedsiębiorstwo dysponuje większym kapitałem, co bezpośrednio wpływa na jego konkurencyjność.

Literatura

- Ciupek, B., Famulska, T. (2013). *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Famulska, T. (1998). *Odziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*. Katowice: Wyd. AE w Katowicach.
- Famulska, T. (2015). Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług). *Optium. Studia Ekonomiczne*, 1 (73), 137–151.
- Gorynia, M. (1998). Konkurencyjność przedsiębiorstwa – próba konceptualizacji i operacjonalizacji. *Zeszyty Naukowe, seria I, Strategia przedsiębiorstw w warunkach konkurencji międzynarodowej*, 266, 9–30.
- Griffin, R.W. (2013). *Podstawy zarządzania organizacjami*. Warszawa: PWN.
- Gruszecki, T. (2002). *Współczesne teorie przedsiębiorstwa*. Warszawa: PWN.
- Gruziel, K. (2009). Istota i założenia optymalizacji podatkowej – wybrane aspekty. *Zeszyty Naukowe SGGW Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 77, 175–186.
- http://uoo.univ.szczecin.pl/~marcink/index_pliki/pliki/publikacje/PB2.pdf (27.04.2016).
- Kaczmarek, M. (2011). *Wykorzystanie polityki bilansowej w realizacji strategii podatkowej*. Pobrane z: http://uoo.univ.szczecin.pl/~marcink/index_pliki/pliki/publikacje/PB2.pdf (27.04.2016).
- Kudert, S., Jamróży, M. (2007). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kusa, R. (2008). Przyczynowo-skutkowy model konkurencyjności przedsiębiorstw. *Ekonomia Menedżerska*, 3, 57–66.
- Makuch, M.A. (2011). Wybór formy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jako element strategii podatkowej w małych przedsiębiorstwach. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 667, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 40, 47–57.
- Mikrut, A., Poznańska, A. (2009). Strategia podatkowa przedsiębiorstwa. *Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie*, 2 (13), 2, 225–238.
- Nadolska, A. (2012). *Zarządzanie ryzykiem podatkowym. Konieczność czy alternatywa dla skutecznego rozwoju polskich przedsiębiorców*. Pobrane z: <http://knpf.ug.edu.pl/wp-content/publikacje/Aleksandra3.pdf> (25.04.2016).
- Poszwa, M. (red.). (2005). *Rozliczenia podatkowe przedsiębiorcy*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Poszwa, M. (2007). *Zarządzanie podatkiem w małej i średniej firmie*. Warszawa: C.H. Beck.
- Walicka, M. (2012). Optymalizacja podatkowa w działalności gospodarczej małych przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 708, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 271–281.
- Wolański, R. (2013). *Wpływ otoczenia finansowego na konkurencyjność małych i średnich przedsiębiorstw*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Wyciślik, J. (2013). *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Wyrzykowski, W. (2015). Optymalizacja podatkowa przedsiębiorców – granice prawa a granice bezpieczeństwa. *Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance*, 13, 3/2, 35–50.

TAX STRATEGY AS AN OPPORTUNITY TO IMPROVE COMPETITIVENESS OF THE COMPANY

Abstract: *Purpose* – Analysis of tax strategies for improving the competitiveness of the company. Showing the impact of taxes on the financial situation of the company and, ultimately, its competitiveness in relation to other companies. The article describes the concept of the competitiveness of enterprises, discusses the importance of taxes in terms of the competitiveness of enterprises, it highlighted the strategy of tax as one element in the overall development strategy of the company and indicated types of tax strategies.

Design/methodology/approach – Analysis of the literature on tax law, economic sciences, management sciences and studies in the field of competitiveness of enterprises and tax strategies.

Findings – Appropriate use of tax strategy in the company affect its profitability, liquidity, and the effect on competitiveness. Tax strategy at company is not limited to minimize the tax burden, but the team activities, which are aimed at maximizing its profit after tax.

Originality/value – The article focuses on the strategy of tax as one of the elements of the development strategy of the company. Through the use of tax strategy, entrepreneurs can increase the competitiveness of their enterprises.

Keywords: entrepreneur, enterprise competitiveness, tax, tax strategy

Cytowanie

Dębniak, P. (2016). Strategia podatkowa szansą na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 87–95. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-08.

Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce

Jolanta Iwin-Garzyńska*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie istoty optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem propozycji zmian w Ordynacji podatkowej dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł, dokumentów, wyroków sądowych oraz metodę dedukcji i indukcji.

Wynik – W artykule wykazuje się, że proponowane zmiany w Ordynacji podatkowej wprowadzające klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania stanowią o nowym obliczu optymalizacji podatkowej w Polsce.

Oryginalność/wartość – Oryginalne przedstawienie idei klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jako nowego oblicza optymalizacji podatkowej w Polsce.

Słowa kluczowe: podatki, Ordynacja podatkowa, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Wprowadzenie

Wagę podatków w polityce finansowej przedsiębiorstwa uwypuklili po raz pierwszy 45 lat temu M. Miller i F. Modigliani w teorii nieistotności struktury kapitału (Graham, 2003, s. 1075–1129). Dla finansów przedsiębiorstwa miało to duże znaczenie i dało początek procesom, które dziś określa się mianem optymalizacji podatkowej.

Podatki zawsze będą powodować ryzyko i niepewność bytu przedsiębiorstwa, co wynika z dużej zmienności i niepewności prawa podatkowego. Cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego jest niska jakość legislacji podatkowej. W procesie tworzenia prawa podatkowego dostrzega się istotne wady, które prowadzą do erozji prawa podatkowego, procesu niszczenia, zniekształcenia i wypaczenia systemu podatkowego skutkującego ograniczeniem jego przejrzystości, wzrostem stosowanych niedookreśleń i „inflacji prawa podatkowego” (Sobieska, 2012, s. 52).

Na tym tle jawi się waga optymalizacji podatkowej będącej świadomym i zgodnym z prawem zachowaniem, którego celem jest minimalizacja obciążeń podatkowych oraz ograniczenie ryzyka podatkowego. Celem opracowania jest przedstawienie istoty optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem propozycji zmian w ustawie ordynacja podatkowa dotyczącej tak zwanej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Proponowane zmiany stanowią swoistą granicę dla procesów optymalizacji podatkowej, a nawet mogą doprowadzić do

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

zaniku tych procesów. Wystąpi zjawisko awersji do wszelkich działań mających na celu zarządzanie płatnościami podatkowymi, a pozostaną próby nielegalnego uchylania się od podatków.

1. Optymalizacja podatkowa – istota

W polskim i europejskim prawie podatkowym nie zdefiniowano pojęcia *optymalizacji podatkowej*. Termin ten został wypracowany przez doktrynę i praktykę stosowania przepisów prawa podatkowego. Optymalizacja podatkowa oznacza taki wybór struktury planowanej czynności (np. transakcji), aby uzyskać zminimalizowanie łącznych obciążeń podatkowych (Wyścilok, 2013, s. 30).

Podejmując próbę zdefiniowania optymalizacji podatkowej, należy założyć, że pojęcie to bywa używane przez praktyków w sposób intuicyjny, a więc bez rozeznania istotnych definicyjnie elementów. Warunkiem koniecznym kwalifikowania określonych działań zmierzających do minimalizacji obciążeń podatkowych jako optymalizacji podatkowej jest zgodność tych działań z prawem.

W praktyce pojęcie *optymalizacji podatkowej* może być kojarzone negatywnie, z unikaniem podatków. Jednak w optymalizacji podatkowej nie chodzi o unikanie podatków, ale o inteligentne stosowanie przepisów w celu legalnego zmniejszenia obciążeń podatkowych, czyli o „**inteligencję podatkową**”. Sędzia Sądu Najwyższego USA Learned Hand stwierdził: „Nie ma nic niemoralnego w takim układaniu swoich spraw, które skutkuje płaceniem tak niskich podatków, jak to tylko możliwe. Każdy tak czyni, bogaty i biedny, obaj mają do tego prawo” (Wyrzykowska, 2006).

Optymalizacja podatkowa to wybór wariantu realizacji wybranego rezultatu ekonomicznego, z którym wiąże się jak najmniejszy ciężar podatkowy (Łaziński, 2008, s. 4). W zależności od zastosowanych rozwiązań konstrukcyjnych w danym podatku może jednak polegać nie tylko na redukcji ciężaru podatkowego, ale również na odsunięciu go w czasie, na przykład poprzez przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego.

Optymalizacja podatkowa może być definiowana także jako konsekwencja braku regulacji podatkowo-prawnych, które wprowadzałyby nakaz ponoszenia ciężaru podatkowego w najwyższym z możliwych zakresów bądź zakaz uiszczania podatków w możliwie dopuszczalnej najniższej wysokości. Warto wskazać, że brak takiego nakazu i zakazu skutkuje niemożliwością stosowania na gruncie podatkowym kodeksu cywilnego i konstruowania instytucji „obejścia przepisów prawa podatkowego”. Istotą cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa jest osiągnięcie skutku zakazanego przez prawo za pomocą czynności, których treść nie zawiera elementów wprost sprzecznych z ustawą. Tym samym nie jest zasadne podnoszenie wobec działań optymalizacyjnych podatników, mieszczących się w granicach dopuszczalności norm, zarzutu obejścia przepisów prawa podatkowego, skoro nie obowiązuje ani zakaz, ani nakaz w prezentowanym rozumieniu, które miałyby być przedmiotem obejścia.

W praktyce optymalizacją podatkową nazywany jest wybór przez przedsiębiorstwo takiej formy oraz struktury planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby w konsekwencji zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych. Nie ma w polskim prawie podatkowym normy prawnej, która nakazywałaby firmom kształtowanie swojej sytuacji prawnej w sposób skutkujący maksymalizacją obciążenia podatkowego. Wszelkie czynności prawne, które czynią zadość prawu i służą realizacji prowadzonej działalności, a których wypadkową jest wybranie korzystniejszej formy, wysokości czy też momentu powstania obowiązku podatkowego, są zgodne z prawem. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku stwierdził: „Nie ma żadnej podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny” (Radwański, 2000, s. 135).

W nauce prawa podatkowego, w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych od lat toczy się dyskusja na temat legalności planowania podatkowego prowadzącego do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach wskazywał na konieczność racjonalnego działania przedsiębiorstwa z punktu widzenia finansów przedsiębiorstwa, a nie dochodów budżetu państwa. W wyroku z 10 lipca 1996 roku Sąd stwierdził, że „żaden przepis prawa podatkowego ani orzecznictwo, ani też doktryna prawa nie zabraniają podatnikowi wyboru takiego rozwiązania, zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego, przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych” (Wyrok NSA, 1996). W innym wyroku Sądu orzeczono, że „istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysku, a nie zobowiązań podatkowych”. Nie istnieje obowiązek działań prowadzących do zmniejszania dochodów z tego powodu, że byłoby to korzystniejsze dla budżetu państwa z punktu widzenia wpływów podatkowych (Wyrok NSA, 2002). W wyroku WSA w Warszawie (2004) stwierdzono, że jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa. Z żadnej normy prawnej nie można bowiem wyprowadzić zasady nakładającej na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości (Radzikowski, 2010, s. 18).

Linia orzecznictwa sądów w Polsce nie jest jednolita i także w temacie racjonalności działania miały one różne zdania. Sądy orzekały również, odwołując się do zasady konieczności płacenia podatków w tak zwanej należytej wysokości, rozumianej jako powinność płacenia podatków w wysokości subiektywnie odpowiadającej fiskusowi. Wyroki tego rodzaju zapadają też w ostatnim czasie (Radzikowski, 2010, s. 18).

Niepewność orzecznictwa sądów w temacie optymalizacji podatkowej wynika też z tego, jak trudno uchwytne są granice legalności i granice optymalizacji podatkowej. Najtrudniejsza do uchwycenia jest granica między unikaniem opodatkowania a oszustwem podatkowym.

2. Cel optymalizacji podatkowej w przedsiębiorstwie

Z definicji optymalizacji podatkowej wynika, że jest ona wyborem takiego wariantu realizacji założonego rezultatu finansowego, z którym wiązać się będą jak najmniejsze obciążenie podatkowe, a tym samym przepływy podatkowe. Stąd zasadniczym celem optymalizacji podatkowej będzie minimalizacja obciążeń podatkowych zarówno w okresie bieżącym, jak i w czasie przyszłym (długoterminowe planowanie podatkowe). Pochodną tego celu będzie zwiększenie przepływów finansowych przedsiębiorstwa, które pozostaną do dyspozycji przedsiębiorstwa w wyniku oszczędności na płatnościach podatkowych. Zatem celem optymalizacji podatkowej jest zwiększenie wyniku finansowego netto, strumienia środków pieniężnych, których skutkiem będzie wzrost wartości aktywów przedsiębiorstwa.

W finansach przedsiębiorstwa minimalizacja obciążeń podatkowych nie może być celem samym w sobie. Przedsiębiorstwo, podejmując decyzję w przedmiocie wyboru wariantu korzystniejszego z punktu widzenia wysokości obciążeń podatkowych, musi brać pod uwagę bardzo wiele innych czynników, takich jak na przykład ogólne bezpieczeństwo prawne transakcji oraz wszelkie dodatkowe koszty wiążące się z realizacją danego wariantu. Bardzo często istotnym elementem, który należy uwzględnić, jest gotowość drugiej strony transakcji do zaakceptowania korzystniejszego podatkowo wariantu jej realizacji. Przyjmując, że celem optymalizacji podatkowej jest zwiększenie wyniku finansowego netto poprzez minimalizację obciążeń podatkowych, należy stwierdzić, że efektem tych działań musi być wzrost wartości przedsiębiorstwa. Jest to wniosek wynikający z teorii M. Millera i F. Modiglianiego, klasyki teorii finansów przedsiębiorstwa (Miller, Modigliani, 1958, 1963; Miller 1977, 1988).

3. Optymalizacja podatkowa a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Bezpieczna optymalizacja podatkowa związana jest z obowiązującymi normami prawa, w których określono zakres uprawnień organów podatkowych w przedmiocie oceny skutków podatkowych dokonywanych przez przedsiębiorstwo działań. Na podstawie zapisów ustawy Ordynacja podatkowa (Ustawa, 2005) można dokonać ustalenia granic, w jakich przedsiębiorstwa mogą się poruszać, poszukując optymalnych z ich punktu widzenia rozwiązań, które mogą zapewnić niższe opodatkowanie osiąganych rezultatów aktywności gospodarczej. W działaniach przedsiębiorstwa najtrudniejsza do uchwycenia jest granica między unikaniem opodatkowania a oszustwem podatkowym.

Uchylenie się od opodatkowania (*tax evasion*) jest sprzeczne z powszechnie obowiązującymi normami prawa podatkowego, co w konsekwencji prowadzi do traktowania tego zjawiska jako przestępstwa, defraudacji podatkowej, za które przewidziana jest odpowiedzialność karna (np. niewykazywanie przedmiotu opodatkowania, chociażby poprzez nieewidencjonowanie obrotu przez zobowiązanych do tego podatników za pomocą kasy fiskalnej).

Natomiast unikanie opodatkowania (*tax avoidance*), w granicach którego mieści się optymalizacja podatkowa, jest działaniem w ramach prawa, które skutkuje redukcją zobowiązań podatkowych (np. zwiększenie podstawy amortyzacji).

Oceny działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo dokonuje organ podatkowy, a często w efekcie sąd. Obecnie brak jest w polskim prawie podatkowym przepisu zawierającego klauzulę obejścia prawa podatkowego (wcześniej art. 24b Ordynacji podatkowej), a tym samym brak jest norm zakazujących optymalizacji podatkowej – korzystania z przewidzianych przez prawo możliwości zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych przy zastosowaniu legalnych środków działania. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 roku orzekł: „Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi” (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego, 2004).

W obowiązujących zapisach ustawy Ordynacja podatkowa wskazano, że organy podatkowe, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, mają obowiązek uwzględnić zgodny zamiar stron oraz cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Wynika stąd, że interpretacja postanowienia umowy znaczeniowo niejasnego nie może być oparta tylko na analizie językowej, lecz konieczne jest zbadanie zamiaru i celu stron, a także kontekstu faktycznego, w jakim umowę uzgadniano i zawierano (Wyrok NSA, 1998).

Obowiązujący obecnie stan prawny w zakresie normatywnych granic ingerencji organów podatkowych w sferę stosunków cywilnoprawnych podatników został ukształtowany w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 roku, w którym Trybunał orzekł niezgodność z Konstytucją zapisów Ordynacji podatkowej¹, zgodnie z którymi: „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”. Wyrok spowodował przełom w podejściu do problematyki **obejścia prawa podatkowego**.

Fundamentem stanowiska Trybunału Konstytucyjnego było stwierdzenie, że dokonanie czynności prawnej zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel przez prawo nie jest zakazany, nie może być na gruncie przepisów prawa podatkowego kwalifikowane w taki sposób, aby osiągnięty przez dokonanie takiej czynności cel podatkowy był traktowany jako

¹ Ustawa Ordynacja podatkowa, brzmienie art. 24b:

„§ 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r. art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej został uznany za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji.

cel zakazany. Trybunał podkreślił, iż w systemie prawa podatkowego brak jest normy, która zakazywałaby niższego opodatkowania, o ile podatnik realizuje ten cel przy zastosowaniu legalnych środków działania. W dalszej części uzasadnienia wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził: „Brak bowiem *de lege lata* normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, bo w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania”.

Podsumowując przedstawione rozważania, należy wskazać na fakt, że obowiązujące zapisy Ordynacji podatkowej nie zawierają rozwiązań przewidzianych wcześniej w Ordynacji. Obecnie organ podatkowy nie jest uprawniony do tego, by pominąć skutki podatkowe czynności prawnej, jeśli udowodni, że czynność prawna dokonana została jedynie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Nie jest również uprawniony do tego, aby ustalać skutki podatkowe właściwe dla czynności prawnej, która – w ocenie organu podatkowego – jest bardziej odpowiednia dla osiągnięcia danego rezultatu gospodarczego. Usunięto z systemu prawnego normy, które przyznawały organom podatkowym daleko idące kompetencje w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności cywilnoprawnych podejmowanych przez podatników. W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, którego przedmiotem było zbadanie zgodności z Konstytucją przepisów art. 199a Ordynacji podatkowej, Minister Finansów przyznał, że art. 199a nie zawiera rozwiązań, które miałyby zapobiegać zjawisku tak zwanego *obejścia prawa podatkowego*.

W takim nurcie jest także niedawny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyrok z 15 stycznia 2016 roku NSA (Wyrok NSA, 2016) wskazał, że przeciwko działaniom podatników mającym znamiona obejścia prawa podatkowego lub nadużycia prawa podatkowego organy podatkowe mogą przeciwdziałać, ale dysponują w zasadzie tylko jedną możliwością, to jest instrumentami zawartymi w art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej (Winiarski, 2015, s. 106). W ocenie sądu organ podatkowy może nie uwzględnić skutków podatkowych wynikających jedynie z tych czynności, które mają charakter pozorny. Zgodnie z zapisami art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy w trakcie ustalania treści czynności prawnej ma obowiązek badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Nie oznacza to, że może jednocześnie stosować inne środki niż przewidziane w art. 199a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa. Ustalając skutki prawne zaistniałego zdarzenia, z jednej strony uwzględnia rzeczywisty charakter prawny czynności, a z drugiej strony pomija skutki podatkowe czynności pozornej, wywodząc je z czynności ukrytej, co reguluje art. 199a § 2 Ordynacji. W ocenie sądu organ podatkowy nie może całkowicie pominąć skutków czynności podatnika.

Analiza art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej przeprowadzona przez NSA prowadzi do wniosku, że przepis ten znajduje zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia

w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej².

Podsumowując, należy podkreślić, że zdaniem Sądu art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej będzie mieć zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności dokonanej w celu uzyskania zamierzonego efektu podatkowego – optymalizacji podatkowej, która jednak nie nosi cech pozorności.

15 stycznia 2016 roku Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok dotyczący możliwości kwestionowania przez organy podatkowe czynności, których celem *de facto* jest optymalizacja podatkowa. Tym samym NSA potwierdził, że w obowiązującym porządku prawnym optymalizacja podatkowa jest działaniem prawnie dozwolonym.

Pominięcie skutków podatkowych operacji, która została dokonana wyłącznie ze względów podatkowych, byłoby możliwe – na co wskazał sam NSA – jedynie w przypadku wprowadzenia do porządku prawnego klauzuli zapobiegającej unikania opodatkowania. Takie rozwiązanie funkcjonuje obecnie jedynie w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do zwolnienia podatkowego od dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych (od 1 stycznia 2016 r.). Na tle zaprezentowanego wyroku uwidacznia się waga proponowanych zmian w Ordynacji podatkowej, które mają wprowadzić ogólną klauzulę zapobiegającą unikaniu opodatkowania. Ich skutkiem będzie nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce.

4. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Analizując istotę optymalizacji podatkowej, wobec obecnego braku normy zawierającej klauzulę obejścia prawa podatkowego szczególnego znaczenia nabiera planowane wprowadzenie tak zwanej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do zapisów ustawy Ordynacja podatkowa w roku 2016.

Historia ponownego wprowadzenia klauzuli do polskiego prawa podatkowego sięga roku 2013. 30 kwietnia 2013 roku Ministerstwo Finansów opublikowało dokument *Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*. Prace legislacyjne były wówczas na etapie założeń – nie było konkretnych propozycji przepisów, ale już same założenia budziły obawy wśród przedsiębiorstw, gdyż celem Ministra Finansów była i jest nadal chęć ograniczenia wykorzystywania optymalizacji podatkowej.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania to zapis prawny (ustawowy), który uprawnia organy administracji podatkowej do kwestionowania prawa podatników do za-

² O tym, czy czynność jest pozorna, decydują przepisy Kodeksu cywilnego (tj. art. 83 § 1 k.c.), jednak według art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej tylko jedna z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 k.c. (przepis ten nieco szerzej definiuje cechy czynności pozornej) ma zastosowanie, tzn. gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać. Por. wyrok NSA (2016).

wierania transakcji, które pozostają zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów, lecz są sformułowane w taki sposób, by osiągnąć efekt inny od zamierzonego przez ustawodawcę. W projektowanych przepisach znalazła się definicja legalna unikania opodatkowania. Zgodnie z art. 25a „unikaniem opodatkowania będzie zastosowanie w sposób zamierzony sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną”. W praktyce proponowany zapis będzie narzędziem organów podatkowych do walki z agresywnym planowaniem podatkowym (agresywną optymalizacją podatkową), czyli sposobem zawierania transakcji, w których przedsiębiorstwo dąży do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Klauzula ma uniemożliwiać dokonywanie sztucznych i niemających uzasadnienia gospodarczego czynności, które mogą posłużyć do ominięcia przepisów i osiągnięcia korzyści podatkowych. Jeżeli urzędnicy zauważą, że dana czynność podatnika została podjęta przede wszystkim lub tylko i wyłącznie w celu obniżenia podatku, będą mogli taki podatek określić we właściwej wysokości. Klauzulę będzie można zastosować tylko wtedy, gdy korzyść podatkowa w jednym roku podatkowym przekroczy 100 tys. zł. Można domniemywać, że adresatem klauzuli będą duże firmy.

Z punktu widzenia istoty finansów przedsiębiorstwa wątpliwości budzi założenie, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania byłaby stosowna w sytuacji, gdy przeprowadzane przez przedsiębiorstwo transakcje nie miałyby uzasadnienia ekonomicznego, a ich głównym celem byłoby uzyskanie korzyści podatkowej (np. przez obniżenie wysokości podatku). W świetle idei optymalizacji podatkowej można zadać pytanie: Czy legalne obniżenie płaconych podatków nie ma uzasadnienia finansowego? Z punktu widzenia finansów przedsiębiorstwa oczywiście, że tak, gdyż każde zmniejszenie obciążeń podatkowych to działanie tarczy podatkowej i zmniejszenie wpływów pieniężnych z przedsiębiorstwa.

Z praktycznego punktu widzenia wprowadzenie zmian w Ordynacji podatkowej będzie miało ogromne znaczenie, gdyż niemal każde działanie przedsiębiorcy, które doprowadzi do zmniejszenia jego obciążeń podatkowych, a którego wartość przekroczy 100 tys. zł., może zostać uznane za obejście przepisów prawa podatkowego.

W opracowanych założeniach przewidziano mechanizm umożliwiający dokonywanie optymalizacji, ale w praktyce będzie on trudny do uzyskania. Przedsiębiorstwo, które będzie chciało przeprowadzić optymalizację podatkową, będzie mogło wystąpić o tak zwaną opinię zabezpieczającą. W opinii podatnik uzyska wyjaśnienie, jakie jego działanie będzie uznane za dopuszczalną optymalizację podatkową, a jakie – za unikanie opodatkowania. Innymi słowy, w opinii określone zostanie, czy planowane przez przedsiębiorstwo działanie stanowi dopuszczalną optymalizację podatkową, czy też jest niedozwolonym unikaniem opodatkowania. Trudności z wprowadzeniem do praktyki tego rozwiązania mogą wynikać z faktu, że opłata za wydanie opinii zabezpieczającej ma wynosić 20 tys. zł, a okres oczekiwania na opinię wynosiłby nawet 6 miesięcy.

Powołana zostanie także niezależna od administracji skarbowej Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, której zadaniem będzie opiniowanie zasadności stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach. W uzasadnieniu wzbogacenia administracji skarbowej o nowy podmiot zapisano: „Tym samym polski system zwalczania unikania opodatkowania będzie w dużym stopniu korzystał ze standardów bezpieczeństwa wypracowanych przez inne kraje”.

Według resortu finansów unikanie opodatkowania to tworzenie sztucznych, oderwanych od realiów gospodarczych konstrukcji prawnych dla uzyskania korzyści podatkowych, najczęściej polegających na uniknięciu lub obniżeniu kwoty podatku. W wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów zapisano: „Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego, zwalczająca nadużycia podatkowe. Polska należy obecnie do nielicznych krajów, gdzie nie ma takich instrumentów, a wprowadzenie klauzuli zaleca Komisja Europejska”.

Zalecenia Komisji Europejskiej zawarto w dokumencie z 6 grudnia 2012 roku w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Zalecenia Komisji Europejskiej, 2012), w którym zapisano: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”. TSUE zalicza zasadę zakazu nadużycia prawa wspólnotowego do ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT. W swej opinii rzecznik TSUE wskazał, że „każdy porządek prawny, który dąży do osiągnięcia minimalnego stopnia realizacji, musi zawierać środki ochrony własnej, aby zapewnić, że wykonywanie przyznawanych przezeń praw nie stanowi nadużycia ani nie następuje w sposób nadmierny lub wypaczony. Ten wymóg wcale nie jest obcy prawu wspólnotowemu” (Nykiel, Zalasinski, 2014).

Wprowadzenie klauzuli niewątpliwie wyznaczy **granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej**, ale czy zmiana będzie pozytywnie oddziaływać na konkurencyjność na rynku i zapewni równe traktowanie przedsiębiorców? Trudno dziś o odpowiedź na to pytanie.

Uwagi końcowe

Do czasu pojawienia się na świecie kryzysu finansowego niewielu polskich przedsiębiorców wiedziało, czym jest optymalizacja podatkowa. Większość z nich prowadziła politykę podatkową dostosowaną do strategii ekspansji i prosperity, nie zważając na potrzeby ciągłego optymalizowania swoich wydatków. W sytuacji wystąpienia ryzyka pojawienia się strat na działalności oraz konieczności zwolnień pracowników, a w dalszej kolejności bankructwa przedsiębiorcy zostali zmuszeni do korekty prowadzonej przez siebie polityki. Jednym z obszarów potencjalnych oszczędności w przedsiębiorstwie są z pewnością obciążenia podatkowe, których racjonalizacja może się przyczynić do zwiększenia konkurencyjności w okresie obniżonej koniunktury. Punktem wyjścia do podjęcia działań optymalizacyjnych jest zrozumienie zagadnień związanych z tym pojęciem, uświadomienie ryzyka oraz

pogłębiona analiza prowadzonych przez firmę działań dnia codziennego. Optymalizacja podatkowa powinna być jednym z elementów strategii funkcjonowania każdej firmy, a płatnościami podatkowymi należy mądrze zarządzać. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w proponowanym brzmieniu to zwiększenie ryzyka podatkowego w finansach przedsiębiorstwa oraz wyznaczenie granic optymalizacji podatkowej.

Literatura

- Graham, J.R. (2003). Taxes and Corporate finance: A Review. *Duke University, The Review of Financial Studies*, 16, 4, 1075–1129.
- Ladziński, A. (2008). Prawne granice optymalizacji podatkowej. *Przegląd Podatkowy*, 6, 20.
- Miller, M.H. (1977). Debt and Taxes. *Journal of Finance*, 32, 261–275.
- Miller, M.H. (1988). The Modigliani-Miller Propositions After Thirty Years. *Journal of Economic Perspectives*, 1, 4, 99–120.
- Modigliani, F., Miller, M.H. (1958). The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment. *American Economic Review*, 48, 261–297.
- Modigliani, F., Miller, M.H. (1963). Corporate Income, Taxes and the Cost of Capital. A Correction. *American Economic Review*, 53, 433–443.
- Nykiel W., Zalasinski, A. (red.). (2014). *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych: Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Radwański, Z. (2000). Glosa do wyroku NSA z 11.11.1999 r., OZ Białystok SA/Bk 289/99. OSP, nr 9, poz. 135a.
- Radzikowski, K. (2010). Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. *Przegląd Podatkowy*, 6, 10.
- Sierpińska, M., Niedbała, B. (2003). *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWN.
- Sobieska, I. (2012). *Doradztwo podatkowe. Funkcjonowanie i kierunki rozwoju*. Warszawa: Lex, Wolters Kluwer.
- Winiarski, K. (2015). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie praw podatkowego. *Przegląd Prawa Publicznego*, 12, 103–113.
- Wyciślik, J. (2013). *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Wyrzykowska, A. (2006). Optymalizacja – legalnym wyborem podatnika? *Fiskus*, 8, 135.

Wyroki sądowe i akty prawne

- Ustawa z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2005, nr 8, poz. 60, z późn. zm.
- Wyrok NSA z 10.07.1996, sygn. SA/Ka 1244/95, „Monitor Podatkowy” 1997, nr 8, s. 239–243.
- Wyrok NSA z 31.01.2002, sygn. I S.A./Gd771/01, „Doradztwo Podatkowe” 2003, nr 2, s. 64–67.
- Wyrok NSA z 15.01.2016, sygn. akt II FSK 3162/13.
- Wyrok Sądu Najwyższego z 3.09.1998, sygn. I CKN 815/97, OSNC 1999, nr 5, poz. 38.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.05.2004, sygn. K 4/03, Dz.U. nr 122, poz. 1288.
- Wyrok WSA w Warszawie z 30.03.2004, sygn. III SA/Wa 1195/05, LEX nr 181010.
- Zalecenia Komisji Europejskiej z 6.12.2012 w sprawie agresywnego planowania podatkowego. Dz.Urz. UE L338 z 12.12.2012.

THE NEW FACE OF TAX OPTIMIZATION IN POLAND

Abstract: *Purpose* – The aim of the study is to present the essence of tax optimization with regard to proposals for changes in the Tax Code relating to the clause against tax evasion.

Design/methodology/approach – The following research methods were used in the study of the sources, documents, court orders and the method of deduction and induction.

Findings – The study stresses that the proposed amendments to the Tax Code, the introductory clause against tax evasion constitute the new face of tax optimization in Poland.

Originality/value – Original present idea clause against tax evasion as the new face of tax optimization in Poland.

Keywords: taxes, Tax Code, clause against tax evasion

Cytowanie

Iwin-Garżyńska, J. (2016). Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 97–107. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-09.

Kategoria małego podatnika w strategii podatkowej przedsiębiorstwa

Magdalena Jarczok-Guzy*

Streszczenie: *Cel* – Celem niniejszego artykułu jest ukazanie kategorii małego podatnika jako narzędzia strategii podatkowej przedsiębiorstw. W opracowaniu omówiono warunki konieczne do spełnienia statusu małego podatnika oraz najważniejsze przywileje wiążące się z tą instytucją. Następnie przeprowadzono analizę wpływu wykorzystania przywilejów na wysokość ciężaru podatkowego z wykorzystaniem danych liczbowych.

Metodologia badania – Analiza regulacji prawnych oraz symulacja skutków ekonomicznych na podstawie danych pozyskanych z istniejącego przedsiębiorstwa.

Wynik – Kategoria małego podatnika jest narzędziem strategii podatkowej i zapewnia podatnikowi przywileje w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób prawnych, podatku dochodowym od osób fizycznych. Wykorzystanie tych przywilejów skutkuje odroczeniem płatności podatku w czasie oraz minimalizacją obciążenia.

Oryginalność/wartość – Wskazanie na skutki ekonomiczne korzystania ze statusu małego podatnika przez przedsiębiorstwa w podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych.

Słowa kluczowe: mały podatnik, metoda kasowa, jednorazowy odpis amortyzacyjny

Wprowadzenie

Małe przedsiębiorstwa to ważne podmioty w funkcjonowaniu polskiej gospodarki. Państwo zatem powinno szczególnie dbać o tych podatników, ułatwiając im zarówno procedurę zakładania działalności gospodarczej, jak i funkcjonowanie w skomplikowanym systemie podatkowym. Takim przywilejem może być kategoria małego podatnika. Ten szczególny typ podatnika zostanie omówiony w niniejszym opracowaniu wraz z przysługującymi mu uprawnieniami.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie kategorii małego podatnika jako narzędzia strategii podatkowej przedsiębiorstw. Środkiem do realizacji wyznaczonego celu będzie symulacja danych liczbowych pozyskanych z faktycznie funkcjonującego przedsiębiorstwa spełniającego warunki do zakwalifikowania do tej kategorii. Z instytucją małego podatnika w ustawie o podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku

* dr Magdalena Jarczok-Guzy, Katedra Finansów Publicznych, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, e-mail: magdalena.guzy@ue.katowice.pl.

dochodowym od osób fizycznych wiąże się szereg przywilejów umożliwiających stosowanie strategii podatkowej, a więc optymalizacji obciążenia podatkowego. W artykule zastosowano analizę regulacji prawnych oraz symulację skutków ekonomicznych.

1. Kategoria małego podatnika a strategie podatkowe przedsiębiorstw

W polskich realiach gospodarczych podatek stanowi podstawowy, elementarny człon tworzący system podatkowy. Opodatkowanie w dużym stopniu kształtuje dochód rozporządzalny oraz wpływa istotnie na poziom płynności finansowej w szczególności mikroprzedsiębiorstw. W końcu poprzez opodatkowanie państwo wpływa na przedsiębiorczość społeczeństwa, motywując do podejmowania własnych działalności gospodarczych (Bednarska, 2015, s. 8). Dla małych przedsiębiorstw prawo podatkowe przewidziało instytucję tak zwanego małego podatnika.

Mały podatnik według ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1200 tys. euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego w zaokrągleniu do 1000 zł (Ustawa, 1991, art. 5a ust. 20). Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych również wyodrębnia taką kategorię i dokładnie w ten sam sposób ją klasyfikuje (Ustawa, 1992, art. 4a pkt 10). Z kolei ustawa o podatku od towarów i usług definiuje małego podatnika, podobnie uzupełniając o dodatkowy limit dla przedsiębiorstw maklerskich. Według tej ustawy przedsiębiorca prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze z wyjątkiem komisju, posiada status małego podatnika, jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 tys. euro (Ustawa, 2004, art. 2 pkt 25). Dla osób prawnych formą opodatkowania dochodu jest podatek dochodowy od osób prawnych. Natomiast w przypadku małych podatników – osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą – forma opodatkowania dochodów stanowi wybór własny podatnika. Podstawową formą rozliczenia osób fizycznych prowadzących działalność jest opodatkowanie na zasadach ogólnych. Do opodatkowania dochodu stosuje się progresywną skalę podatkową lub stawkę liniową (Stolarski, 2015, s. 437).

Zaliczenie do kategorii małego podatnika uzależnione jest od nieprzekroczenia ustawowo określonego limitu kwoty przychodów ze sprzedaży (wraz z podatkiem od wartości dodanej) uzyskanych w poprzednim roku. Zmiana definicji małego podatnika w 2009 roku polegała na zwiększeniu limitu przychodów ze sprzedaży z 800 tys. euro do 1200 tys. euro (dla pośrednika z 30 tys. euro do 45 tys. euro) (Ciupek, Famulska, 2013, s. 115). Przeliczenie kwot

euro uprawniających do omawianej kategorii w latach 2004–2016 zaprezentowano w tabeli 1. Warto zauważyć, że obecny limit małego podatnika (2016) w stosunku do 2004 roku jest wyższy o 1437 tys. zł. Oznacza to, iż więcej polskich przedsiębiorstw może skorzystać z tego uprawnienia.

Tabela 1

Kwoty przychodu [zł] uprawniające do statusu małego podatnika w latach 2004–2016

Rok	Mały podatnik	Mały podatnik pośrednik
2004	3 655 000	137 000
2005	3 503 000	131 000
2006	3 130 000	117 000
2007	3 180 000	119 000
2008	3 014 000	113 000
2009	4 053 000	152 000
2010	5 067 000	190 000
2011	4 736 000	178 000
2012	5 324 000	200 000
2013	4 922 000	185 000
2014	5 068 000	190 000
2015	5 015 000	188 000
2016	5 092 000	191 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie kursów waluty NBP.

Punktem wyjścia przy formułowaniu i realizacji strategii podatkowej jest wybór metod postępowania przy realizacji powinności podatkowych narzucanych przepisami prawa. Najczęściej sprowadza się to do wyboru pomiędzy dwiema przeciwnymi strategiami: konserwatywną i agresywną. Strategia konserwatywna polega na podejmowaniu działań zachowawczych ograniczających się do wypełniania obowiązków wynikłych z zakresu opodatkowania oraz minimalizacji ryzyka podatkowego. Strategia agresywna z kolei zmierza do redukcji obowiązków fiskalnych przy wykorzystaniu wszelkich możliwych sposobów (Walicka, 2012, s. 273).

Optymalizacja opodatkowania dochodów jest zagadnieniem, które od zawsze nurtowało ekonomistów i badaczy ekonomii. Za jedno z pierwszych wytycznych dla właściwej konstrukcji podatków dochodowych można uznać zasady podatkowe sformułowane przez A. Smitha. Mimo że teoria opodatkowania nie ma bezpośredniego przełożenia na stosowane konstrukcje podatków, to twórcy opodatkowania nie pozostają obojętni na zgłaszane przez świat nauki postulaty (Adamczyk, 2014, s. 14). Optymalizacja podatkowa w przedsiębiorstwie może się opierać na jednym lub wielu kryteriach, obejmować wybrane obszary działalności przedsiębiorcy, posiadać charakter lokalny czy międzynarodowy. Dotyczy wszystkich faz egzystencji przedsiębiorstwa: jego organizacji, działalności bieżącej inwestycyjnej oraz procesu likwidacji podmiotu (Wyrzykowski, 2015, s. 39).

Metody optymalizacji podatkowej można podzielić na dwa główne rodzaje. Pierwszy z nich związany jest z planowaniem strategicznym i wymaga zmiany całej organizacji. Są to zmiany kosztochłonne i długoterminowe. Do metod tych można zaliczyć między innymi: przeniesienie działalności do krajów, które stosują łagodniejszą politykę podatkową, zmianę formy prawnej prowadzonej działalności, wybór miejsca prowadzenia działalności w specjalnej strefie ekonomicznej lub zmianę roku obrotowego. Drugi rodzaj optymalizacji podatkowej jest związany z planowaniem krótkoterminowym i może dotyczyć wyboru formy opodatkowania lub zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie (Nenca, Zawadzka, 2014, s. 26). Optymalizacja podatkowa polega więc na zastosowaniu odpowiedniej strategii podatkowej pozwalającej na zmniejszenie obciążeń podatkowych oraz odłożenie w czasie obowiązku zapłaty zobowiązań podatkowych (Stolarski, 2014, s. 132).

2. Przywileje małego podatnika

W obrębie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego zarówno od osób prawnych, jak i fizycznych instytucja małego podatnika niesie ze sobą pewne przywileje.

W podatku od towarów i usług konsekwencją statusu małego podatnika jest prawo do stosowania metody kasowej rozliczania podatku należnego oraz brak obowiązku wpłaty miesięcznych zaliczek przy wyborze rozliczenia kwartalnego. Kwestię obowiązywania metody kasowej reguluje art. 21 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 86 ust. 10e ustawy o podatku od towarów i usług (Ustawa, 2004, art. 21 ust. 1 pkt 1–2). Zgodnie z ustawą „mały podatnik może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług powstaje:

- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika zarejestrowanego jak podatnik VAT czynny,
- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usług – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1”.

O wyborze metody kasowej podatnik powinien pisemnie powiadomić naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę. Metoda ta ma również zastosowanie do podatku naliczonego. Według art. 86 ust. 10e wyżej wymienionej ustawy „prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi”. Podatnik stosujący metodę kasową dokonuje odliczania podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym uregulował całość lub część należności wynikającej z otrzymanej od kontrahenta faktury, nie wcześniej jednak niż z dniem otrzymania faktury. Uregulowanie należności w części daje prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego odpowiadającą części

uregulowanej należności. Taki sposób rozliczania podatku należnego w sposób zasadniczy może poprawić płynność finansową przedsiębiorstwa stosującego metodę kasową (Kluzek, 2014, s. 269).

Metoda kasowa służy optymalizacji zobowiązania podatkowego, ponieważ podatek należny płatny jest dopiero w momencie, gdy mały podatnik posiada już środki finansowe na jego realizację z otrzymanych od kontrahentów należności. Wybór metody kasowej determinuje rozliczenie kwartalne. Pozytywny efekt rozliczenia co kwartał to zmniejszenie kosztów rozliczeń oraz przede wszystkim ryzyka podatkowego. Mniejsza liczba deklaracji zmniejsza ryzyko związane z kwestionowaniem prawidłowości rozliczenia przez organy podatkowe (Poszwa, 2007, s. 112). Rozliczenie kwartalne w przypadku systematycznie występującego zobowiązania odracza płatność podatku w czasie. Inaczej wygląda sytuacja w przypadku systematycznej nadpłaty – wówczas podatnik dłużej oczekuje na jej zwrot. Drugą korzyścią z tytułu posiadania statusu małego podatnika jest zwolnienie z obowiązku wpłacania miesięcznych zaliczek na podatek należny w przypadku rozliczenia kwartalnego. Traktuje o tym art. 103 ust. 2a: „podatnicy, inni niż mali podatnicy, są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do wpłacania zaliczek na podatek za pierwszy oraz drugi miesiąc kwartału w wysokości 1/3 kwoty należnego zobowiązania podatkowego wynikającej z deklaracji podatkowej złożonej za poprzedni kwartał”.

W podatku dochodowym mały podatnik zyskuje preferencje w postaci jednorazowego odpisu amortyzacyjnego oraz możliwości wpłaty zaliczek kwartalnych zamiast miesięcznych. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych „mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych”. Odpisu można dokonać nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji (Ustawa, 1991, art. 44 ust. 3g; Ustawa, 1992, art. 25 ust. 1b). Wpływ wykorzystania jednorazowego odpisu zostanie przedstawiony na przykładzie liczbowym opartym na danych pozyskanych z faktycznie istniejącego przedsiębiorstwa.

Drugie uprawnienie małego podatnika to zaliczki kwartalne. Według przepisów mali podatnicy mogą wpłacać zaliczki kwartalne. W podatku dochodowym od osób prawnych są to kwoty wynikające z różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały. W podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzących działalność wysokość zaliczek ustala się następująco (Ustawa, 1991, art. 22k ust. 7 i 8; Ustawa, 1992, art. 16k ust. 7 i 8):

- a) obowiązek wpłacania zaliczki powstaje, poczynając od kwartału, w którym dochody przekroczyły kwotę powodującą obowiązek zapłaty podatku;
- b) zaliczkę za ten kwartał stanowi podatek obliczony od dochodu;

- c) zaliczkę za kolejne kwartały ustala się w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek za poprzednie kwartały.

Kwartalne obliczanie zobowiązania oraz zaliczek, płacenie zaliczek tylko 4 razy w roku podatkowym redukuje obowiązeki podatnika.

3. Analiza danych finansowych

Na podstawie danych liczbowych faktycznie istniejącego przedsiębiorstwa produkcyjnego przeprowadzono analizę wpływu wykorzystania kwartalnych zaliczek w podatku dochodowym oraz jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Dane formalne firmy dla potrzeb artykułu zostały celowo zmienione na „Firma ABC”. Przedsiębiorstwo jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, zatem wszystkie rozpatrywane uprawnienia będą wprowadzone zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. W tabeli 2 przedstawiono dane dotyczące przychodów oraz kosztów w poszczególnych miesiącach roku 2015. Dane finansowe uprawniają przedsiębiorstwo do korzystania ze statusu małego podatnika. Firma jednak wybrała zasady ogólne rozliczenia i nie korzysta ze statusu małego podatnika, płacąc zaliczki miesięczne.

Tabela 2

Przychody i koszty analizowanego przedsiębiorstwa w 2015 roku [zł]

Miesiąc	Przychody	Koszty zakupu	Płace	Amortyzacja	Koszty razem
Styczeń	82 540	47 510	25 664	3300	76 474
Luty	50 100	44 610	23 961	3300	71 871
Marzec	103 676	63 465	22 780	3300	89 545
Kwiecień	68 728	32 800	23 385	3300	59 485
Maj	27 955	23 569	22 972	3300	49 841
Czerwiec	45 160	29 950	23 378	3300	56 628
Lipiec	5 620	54 370	23 012	3300	80 682
Sierpień	156 680	63 060	25 136	3300	91 496
Wrzesień	222 339	75 589	24 111	3300	103 000
Październik	99 754	69 080	25 160	3300	97 540
Listopad	33 945	411 90	25 529	3300	70 019
Grudzień	133 700	141 35	24 149	1700	39 984
RAZEM	1 030 197	559 328	289 237	38 000	886 565

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych finansowych.

Tabela 3

Zaliczki miesięczne na podatek dochodowy od osób prawnych [zł]

Miesiąc	Przychody narastająco	Koszty narastająco	Dochód narastająco	Podatek	Zaliczka
Styczeń	82 540	76 474	6066	1153	1153
Luty	132 640	148 345	-15 705	0	0
Marzec	236 316	237 890	-1574	0	0
Kwiecień	305 044	297 375	7669	1457	304
Maj	332 999	347 216	-14 217	0	0
Czerwiec	378 159	403 844	-25 685	0	0
Lipiec	383 779	484 526	-100 747	0	0
Sierpień	540 459	576 022	-35 563	0	0
Wrzesień	762 798	679 022	83 776	15 917	14 460
Październik	862 552	776 562	85 990	16 338	421
Listopad	896 497	846 581	49 916	9484	0
Grudzień	1 030 197	886 565	143 632	27 290	10 952

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych finansowych.

Płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych w analizowanym przedsiębiorstwie przedstawiały się jak w tabeli 3. Zakładając natomiast, że Firma ABC w analizowanym roku podatkowym wybrałaby formę kwartalną zaliczek na podatek dochodowy, płatności zaliczek kształtowałyby się tak jak w tabeli 4. Z obu tabel wynika, iż w przypadku kwartalnych zaliczek pierwsza płatność nastąpiłaby dopiero 20 października (za III kwartał), a w formie miesięcznej podatnik musiałby uiścić pierwszą zaliczkę już za styczeń, to jest 20 lutego. Zaobserwowany skutek ekonomiczny to odroczenie płatności zaliczki w czasie.

Tabela 4

Zaliczki kwortalne na podatek dochodowy od osób prawnych [zł]

Kwartał	Przychody narastająco	Koszty narastająco	Dochód narastająco	Podatek	Zaliczka
I	236 316	237 890	-1574	0	0
II	378 159	403 844	-25 685	0	0
III	762 798	679 022	83 776	15 917	15 917
IV	1 030 197	886 565	143 632	27 290	11 373

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych finansowych.

Tabele 5 i 6 przedstawiają symulacje płatności zaliczek przy założeniu, że jednostka zakupiła 15 września 2015 roku oraz wprowadziła do ewidencji środków trwałych samochód ciężarowy za kwotę netto 92 tys. zł. W tabeli 5 założono, iż przedsiębiorstwo korzysta ze statusu małego podatnika, płaci zaliczki kwortalne oraz we wrześniu zastosowało jednorazowy odpis amortyzacyjny na zakupiony samochód. Środek trwały kwalifikuje się do jednorazowego odpisu ze względu na kwotę nieprzekraczającą limitu 50 tys. euro (w 2015 r.

to 209 tys. zł) oraz należy do grupy klasyfikacji 7, dla której odpis jest możliwy z wyłączeniem samochodów osobowych.

Tabela 5

Zaliczki kwartalne na podatek dochodowy od osób prawnych [zł] – jednorazowy odpis amortyzacji środka trwałego zakupionego 15 września 2015 roku

Kwartał	Przychody narastająco	Koszty narastająco	Dochód narastająco	Podatek	Zaliczka
I	236 316	237 890	–1574	0	0
II	378 159	403 844	–25 685	0	0
III	762 798	771 022	–8224	0	0
IV	1 030 197	978 565	51 632	9810	9810

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych finansowych.

W tabeli 6 natomiast przyjęto sytuację obecną, to znaczy podmiot nie korzysta ze statusu małego podatnika, płaci zaliczki miesięczne i zakupiony środek trwały rozpoczyna amortyzować metodą liniową, począwszy od miesiąca następnego po wprowadzeniu do ewidencji. Przyjęta stawka amortyzacji dla tego środka trwałego to 20%. Odpis miesięczny wyniesie zatem $92\,000\text{ zł} \times 20\% = 18\,400\text{ zł} / 12\text{ miesięcy} = 1533,33\text{ zł}$. Dla ułatwienia w tabeli przyjęto odpis zaokrąglony do 1533 zł, który ujęto w kosztach. Odpisy rozpoczęto od października 2015 roku.

Tabela 6

Zaliczki miesięczne na podatek dochodowy od osób prawnych [zł] – metoda liniowa amortyzacji środka trwałego zakupionego 15 września 2015 roku

Miesiąc	Przychody narastająco	Koszty narastająco	Dochód narastająco	Podatek	Zaliczka
Styczeń	82 540	76 474	6066	1153	1153
Luty	132 640	148 345	–15 705	0	0
Marzec	236 316	237 890	–1574	0	0
Kwiecień	305 044	297 375	7669	1457	304
Maj	332 999	347 216	–14 217	0	0
Czerwiec	378 159	403 844	–25 685	0	0
Lipiec	383 779	484 526	–100 747	0	0
Sierpień	540 459	576 022	–35 563	0	0
Wrzesień	762 798	679 022	83 776	15 917	14 460
Październik	862 552	778 095	84 457	16 047	130
Listopad	896 497	849 647	46 850	8902	0
Grudzień	1 030 197	891 164	139 033	26 416	10 369

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych finansowych.

Niewątpliwie jednorazowy odpis amortyzacyjny w miesiącu wprowadzenia do ewidencji zmniejszyłby w III kwartale zobowiązanie, czego skutkiem byłby brak wystąpienia zaliczki na podatek dochodowy. Wysokość całorocznego obciążenia podatkowego analizowanego podmiotu z tytułu podatku dochodowego również uległaby znacznemu zmniejszeniu. Z analizy wpływu obu przywilejów małego podatnika w podatku dochodowym od osób prawnych jasno wynika, iż wykorzystanie zaliczek kwartalnych wpływa na odroczenie płatności podatku, a jednorazowy odpis amortyzacyjny minimalizuje zobowiązanie podatkowe.

Uwagi końcowe

Powyższe symulacje zdarzeń jednoznacznie określają skutki ekonomiczne wykorzystania przywilejów przypisanych do statusu małego podatnika. Zaobserwowano odroczenie płatności podatku dochodowego w czasie oraz zmniejszenie ciężaru podatku w roku podatkowym, w którym zakupiono środek trwały podlegający jednorazowej amortyzacji. Dla małego przedsiębiorcy przywileje te mają istotne znaczenie. Zwolnienie małego podatnika z miesięcznych zaliczek na podatek od towarów i usług w rozliczeniu kwartalnym również implikuje odroczenie płatności podatku. Oprócz rozliczenia kwartalnego mały podatnik wykorzystuje metodę kasową rozliczania podatku należnego, zgodnie z którą podatek reguluje dopiero z chwilą otrzymania płatności od kontrahentów.

Wszystkie te atuty oraz konsekwencje korzystania ze statusu małego podatnika umożliwiają przedsiębiorstwom formułowanie strategii podatkowej. Warto tutaj zauważyć, że kwota limitu przychodów uprawniająca do statusu małego podatnika w ciągu ostatnich lat uległa zwiększeniu. To niewątpliwie umożliwi większej liczbie podmiotów podjęcie decyzji o korzystaniu z instytucji małego podatnika.

Literatura

- Adamczyk, A. (2014). *Gospodarcze konsekwencje zmian w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych*. Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, 52, 1, 13–26.
- Bednarska, A. (2015). Jaką formę opodatkowania dochodu wybrać dla działalności budowlanej? *Finanse i Prawo Finansowe. Journal of Financial Law*, II (3), 7–16.
- Ciupek, B., Famulska, T. (2013). *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Kluzek, M. (2014). Rozwiązania podatkowe a płynność finansowa przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach. Studia Ekonomiczne*, 198, 267–275.
- Nenca, A., Zawadzka, D. (2014). Wybór formy opodatkowania dochodu mikroprzedsiębiorstw jako metoda optymalizacji podatkowej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 818, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 68, 25–36.
- Poszwa, M. (2007). *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*. Warszawa: C.H. Beck.
- Stolarski, A. (2014). Wpływ optymalizacji podatkowych na płynność finansową przedsiębiorstw sektora małych i średnich przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, 55, 4, 129–136.
- Stolarski, A. (2015). Rachunki decyzyjne a wybór optymalnej formy opodatkowania dochodu przedsiębiorców. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 873, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 77, 433–441.

- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.
- Ustawa z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Walicka, M. (2012). Optymalizacja podatkowa w działalności gospodarczej małych przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 708, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 52*.
- www.nbp.pl statystyka i sprawozdawczość (18.04.2016).
- Wyrzykowski, W. (2015). Optymalizacja podatkowa przedsiębiorców – granice prawa a granice bezpieczeństwa. *Zarządzanie i Finanse. Journal of Management and Finance, 13, 3/2, 35–50*.

CATEGORY OF SMALL TAXPAYER IN THE CORPORATE TAX STRATEGY

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to show the category of small taxpayer as a tool of corporate tax strategy. The article discusses the conditions necessary to meet the status of a small taxpayer and the most important privileges related with this institution. Then it was made an analysis of the impact of the use of privileges on the amount of the tax burden using figures.

Design/methodology/approach – Analysis of legal regulations and simulate the economic impact on the basis of data obtained from existing business.

Findings – Category of small taxpayer is a tool of tax strategy and provides the taxpayer privileges in the tax on goods and services, personal income tax, corporate income tax. The use of these advantages results in deferral of tax payments in time and minimizing the tax burden.

Originality/value – Indication of the effects of the economic benefit from the status of a small taxpayer by companies in the tax on goods and services, personal income tax and corporate income tax.

Keywords: small taxpayer, the cash method, one-time amortization charge

Cytowanie

Jarczok-Guzy, M. (2016). Kategoria małego podatnika w strategii podatkowej przedsiębiorstwa. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 5* (83), 109–118. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-10.

Wykorzystanie zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym

Lidia Peretiatkowicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem niniejszego artykułu jest scharakteryzowanie i wyjaśnienie konsekwencji podatkowych działań dokonywanych z wykorzystaniem zagranicznego zakładu. Przeanalizowano przyczyny decydujące o wyborze poszczególnych mechanizmów i scharakteryzowane ich rodzaje.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, orzecznictwa i interpretacji podatkowych oraz analizę przepisów prawa dotyczących zagranicznego zakładu.

Wynik – Wynikiem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na możliwość wykorzystania zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym.

Oryginalność/wartość – Artykuł prezentuje wartości poznawcze w zakresie sposobów i technik planowania podatkowego z wykorzystaniem zagranicznego zakładu.

Słowa kluczowe: zakład zagraniczny, planowanie podatkowe

Wprowadzenie

Współcześnie bardzo duże znaczenie dla międzynarodowego rozwoju gospodarczego ma współpraca państw w obszarze organizacji, których celem jest koordynacja poszczególnych gospodarek poprzez eliminację barier utrudniających swobodny przepływ towarów, usług i kapitału. Konsekwencją tej współpracy jest standaryzacja, harmonizacja, a nawet unifikacja poszczególnych reguł, w tym również przepisów podatkowych, zwłaszcza w obszarze eliminacji podwójnego opodatkowania. Występowanie podwójnego opodatkowania na tle międzynarodowym nie tylko bowiem hamuje eksport, ale także zniechęca potencjalnych pracowników do migracji oraz negatywnie wpływa na zakładanie filii lub oddziałów przez przedsiębiorstwa w nowych, zagranicznych lokalizacjach. W konsekwencji w celu zniwelowania zjawiska, w którym ten sam dochód zostanie dwukrotnie opodatkowany, pomiędzy państwami zawierane są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jedną z najważniejszych konstrukcji funkcjonujących w międzynarodowym prawie podatkowym jest zakład zagraniczny. Zakład zagraniczny nie posiada podmiotowości po-

* mgr Lidia Peretiatkowicz, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Ekonomii, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: lidia.peretiatkowicz@ue.poznan.pl; konsultant podatkowy w EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. z o.o. Sp. k., 70-215 Szczecin, ul. 3 Maja 30/III p.

datkowej, gdyż stanowi część przedsiębiorstwa. Warunkuje on jednak właściwe rozdzielenie roszczeń podatkowych do dochodów z działalności gospodarczej między państwo rezydencji podatkowej przedsiębiorcy a państwo położenia jego zakładu (Kukulski, 2015).

1. Zakład zagraniczny w świetle Konwencji Modelowej OECD

Jednym z najczęściej stosowanych wzorców dla umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania jest tak zwana Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (KM OECD). Obecnie obowiązująca wersja KM OECD opublikowana została w 30 października 2015 roku¹.

Ogólna definicja zawarta w art. 5 ust. 1 KM OECD za zagraniczny zakład uznaje placówkę o określonym stopniu stałości, poprzez którą zagraniczne przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą.

Zgodnie natomiast z Komentarzem do KM OECD „placówkę” stanowi każde miejsce będące do dyspozycji zagranicznego przedsiębiorcy w celu prowadzenia w nim działalności gospodarczej. Możliwość swobodnego dysponowania daną przestrzenią jest przesłanką wystarczającą dla spełnienia definicji stałej placówki. Ponadto nie jest wymagane formalne prawo do rozporządzania tą placówką. Może zatem dojść do sytuacji, w której podatnik wskutek nielegalnego korzystania z danego miejsca posiadałby zagraniczny zakład dla celów podatkowych (Bany, 2016, s. 116).

„Stałość” placówki można zgodnie z Komentarzem do KM OECD określić jako więź z miejscem prowadzenia danej działalności gospodarczej, które stanowi pewną całość zarówno pod względem terytorialnym, jak i handlowym. Zobrazowaniem spełnienia tej zasady może być przykład kopalni lub budowy odcinka drogi, która na określonym obszarze się przemieszcza, jednak przez cały czas prowadzi na nim tę samą działalność. Natomiast w przypadku, gdy podatnik wykonuje swoją działalność na danym obszarze na podstawie wielu niepowiązanych kontraktów, to nie można uznać, że obszar ten stanowi jedną placówkę. Jednak gdyby prace te wykonywał w ramach jednego zlecenia, to można by uznać, że obszar ten jest jednolity pod względem handlowym oraz geograficznym, a w konsekwencji uznać go za stałą placówkę. Ponadto „stałość” danej przesłanki może wystąpić, nawet gdy placówka ta funkcjonuje przez krótki czas, gdyż jej tymczasowość może wynikać ze specyfiki danej działalności (Bany, 2016, s. 119).

Natomiast warunek prowadzenia działalności gospodarczej oznacza wykonywanie jej w sposób wskazujący na jej regularny charakter. W odniesieniu do regularnego charakteru działalności można wskazać, że nawet w przypadku przerw w wykorzystywaniu danej placówki do prowadzenia działalności mogą być spełnione przesłanki do uznania jej za zakład (Bany, 2016, s. 120–121).

¹ Ponadto 5 października 2015 r. OECD opublikowała raport *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, w którym zawarto propozycje nowelizacji definicji zakładu.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 i 3 KM OECD przykładami zagranicznego zakładu są: siedziba zarządu, filia, biuro, zakład fabryczny, warsztat, miejsca wydobywania zasobów naturalnych, a także plac budowy oraz prace budowlane lub instalacyjne (jeżeli okres ich wykonywania na danym terytorium przekracza 12 miesięcy). Jest to jednak katalog otwarty, czyli niewyczerpujący przypadków, w których może powstać zakład.

Ponadto w art. 5 ust. 4 KM OECD wymieniony został katalog przypadków, w których nie dochodzi do powstania zakładu. Wobec powyższego zakład nie powstanie, gdy zagraniczny przedsiębiorca wykorzystuje daną placówkę tylko i wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania należących do niego dóbr lub towarów. Ponadto samo utrzymywanie składów towarów lub dóbr w celu wykonywania powyższych czynności czy też w celu ich przerobu także nie stanowi zakładu. Zakładu nie stanowi też placówka utrzymywana w celu dokonywania zakupu dóbr lub towarów oraz w celu zbierania informacji. Ta ostatnia przesłanka ma na celu wyłączenie z definicji zakładu „biura prasowego dziennika, które stanowi tylko jedną z «odnóg» przedsiębiorstwa matki” (Bany, 2016, s. 126). Ponadto zakładu nie będzie stanowić placówka, poprzez którą wykonywane są czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. Co więcej, jeżeli taka placówka wykonuje wszystkie z wyłączonych z definicji zakładu rodzaje działalności, to jeżeli jako całość mają one nadal charakter pomocniczy lub przygotowawczy, to nie dochodzi do powstania zakładu. Jako przykład placówki niestanowiącej zakładu można podać przedstawicielstwo zagranicznego podmiotu (działalność wyłącznie w zakresie marketingu zagranicznego podmiotu).

Nie stanowi również zagranicznego zakładu działalność prowadzona za pośrednictwem tak zwanego niezależnego przedstawiciela, którym w rozumieniu art. 5 ust. 6 KM OECD jest przykładowo makler lub generalny komisant. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 7 KM OECD za zakład nie uznaje się również spółki zależnej, taka spółka jest bowiem odrębnym podmiotem prawnym i jednocześnie stanowi odrębnego podatnika.

Należy także wskazać, że definicja zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego w poszczególnych umowach międzynarodowych może się różnić od tej zawartej w konwencji. Różnice mogą wynikać ze specyfiki uregulowań wewnętrznych poszczególnych państw oraz chęci pozyskania dodatkowych dochodów z opodatkowania międzynarodowej działalności przedsiębiorstw zagranicznych. Z jednej strony służyć to może ochronie interesów fiskalnych państw, w których potencjalny zakład miałby być położony. Jednak z drugiej strony dochodzi do pogorszenia sytuacji podatników, którzy chcieliby rozpocząć prowadzenie zagranicznej działalności gospodarczej na terytorium jednego z nich. Możliwe jest również przyjęcie zapisów, których skutkiem będzie złagodzenie kryteriów warunkujących powstanie zakładu, co może stanowić zachętę dla zagranicznych inwestorów do prowadzenia działalności w określonym zakresie na terytorium danego państwa.

Określenie natomiast, czy w danym państwie powstał zakład zagranicznego przedsiębiorstwa, ma podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia, które państwo jest uprawnione dla opodatkowania „zysków przedsiębiorstw” w rozumieniu art. 7 KM OECD. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 KM OECD zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym

się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski, jakie można przypisać zakładowi, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

Oznacza to, że zasadniczo zyski danego przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji tego przedsiębiorstwa. Jednak jeżeli w zagranicznym państwie przedsiębiorstwo to prowadzi działalność poprzez zakład w rozumieniu KM OECD, to jego udział w życiu gospodarczym tego państwa jest tak istotny, że powinien podlegać jurysdykcji podatkowej tego państwa. W konsekwencji państwo, w którym jest położony zakład przedsiębiorstwa zagranicznego, jest uprawnione do czerpania w jakiejś mierze korzyści podatkowych od zysków wypracowywanych przez ten zakład (Aleksandrowicz, 2010, s. 465).

2. Zdarzenia powodujące powstanie zagranicznego zakładu

Mimo iż definicja zagranicznego zakładu jest dość rozbudowana, mogą się pojawić wątpliwości, czy dany „nietypowy” przypadek skutkować będzie powstaniem zagranicznego zakładu. W dalszej części artykułu przedstawiono wybrane sytuacje będące przedmiotem wątpliwości podatników oraz ich rozstrzygnięcie przez organ podatkowy.

Do posiadania zagranicznego zakładu może dojść przykładowo wskutek uczestniczenia w zagranicznej spółce osobowej. Takie stanowisko potwierdzone zostało między innymi w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26 sierpnia 2013 roku (sygn. IPTPB1/415-373/13-2/MD). W stanie faktycznym polski podatnik był współnikiem spółki osobowej z siedzibą w Danii, która była prawnym odpowiednikiem polskiej spółki komandytowej. Minister Finansów uznał, iż wskutek prowadzenia działalności za pośrednictwem tej duńskiej spółki polski podatnik posiadał zagraniczny zakład na terytorium Danii. Podobne rozstrzygnięcie zapadło również w sytuacji odwrotnej, kiedy to zagraniczny podatnik posiadał udziały w polskich spółkach osobowych. Przykładowo tak uznał między innymi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 listopada 2014 roku (sygn. II FSK 229/13): „Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa cypryjskiego, będąc komandytariuszem polskiej spółki komandytowej, prowadzi jako udziałowiec tej spółki działalność przedsiębiorstwa przez zakład położony w Polsce”.

Ponadto zawarcie tak zwanej umowy spółki cichej konstytuuje powstanie zakładu w państwie, w którym umowa spółki cichej jest realizowana, co potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 października 2014 roku (sygn. IPPB1/415-836/14-3/KS).

Natomiast posiadanie w danym państwie biura samo w sobie nie jest jednoznaczne z powstaniem tam zakładu. Istotne jest, jaką działalność dane biuro wykonuje. Jeżeli dane biuro zajmuje się wykonywaniem czynności, które zostały wprost wyłączone spod pojęcia zakładu w danej umowie międzynarodowej, to właściciel biura nie będzie posiadał zagranicznego zakładu w państwie jego położenia. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej Dyrektora

Izby Skarbowej w Łodzi z 26 marca 2015 roku (sygn. IPTPB3/4510-5/15-2/IR) organ zgodził się z podatnikiem, że „usługi techniczne świadczone na terenie Niemiec, w ramach umów o dzieło, przez oddelegowanych pracowników Spółki, istnienie biura pomocniczego na terenie Niemiec oraz podpisywane umowy przez upoważnionych pracowników nie prowadzą do powstania zakładu”.

Również fakt posiadania statusu zarejestrowanego podatnika VAT nie jest przesłanką konstytuującą powstanie zagranicznego zakładu w danym państwie. Zgodnie z treścią interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 października 2014 roku (sygn. IPPB5/423-650/14-2/PS): „Fakt posiadania rejestracji dla potrzeb VAT nie może przesądzać o powstaniu zakładu Spółki w Polsce. Należy podkreślić, że postanowienia ustawy o podatku od towarów i usług nie łączą obowiązku rejestracji dla potrzeb VAT z prowadzoną działalnością gospodarczą, lecz z faktem dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Rejestracja dla potrzeb VAT nie zależy od okoliczności i formy prowadzenia działalności gospodarczej i nie prowadzi do automatycznego powstania na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z powyższym, rejestracja Spółki dla potrzeb VAT nie powinna być utożsamiana z posiadaniem stałego miejsca prowadzenia działalności stanowiącego zakład”.

3. Konsekwencje prowadzenia działalności poprzez zagraniczny zakład

Dokonywanie czynności gospodarczych z wykorzystaniem zagranicznego zakładu wynika przede wszystkim z różnicy w wysokościach stawek podatku dochodowego w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Wysoka stawka podatkowa zwiększa tendencję do uchylania się podatników od opodatkowania lub też podejmowaniu działań mających na celu przeniesienie dochodów do jurysdykcji podatkowej stosującej niższe stawki podatkowe.

Wykorzystywanie zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do zmniejszenia ciężaru podatkowego danego podatnika określana jest mianem *treaty shopping* (Kuźniacki, 2010, s. 46). Niższe opodatkowanie w zagranicznym państwie może stanowić bodziec do przeniesienia części działalności na terytorium tego państwa. Bodźce te związane mogą być przykładowo z potencjalnymi oszczędnościami podatkowymi związanymi ze:

- a) zmniejszeniem ciężaru podatkowego wskutek rozliczenia straty zagranicznego zakładu;
- b) transferem zysków/kosztów z/do zagranicznego zakładu;
- c) finansowaniem działalności zakładu zagranicznego.

Pierwszy czynnik jest konsekwencją faktu, iż w przypadku posiadania zagranicznego zakładu jego zyski są opodatkowane w państwie położenia. W państwie rezydencji przedsiębiorstwa natomiast zastosowanie będzie miała odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podkreślić należy, że strategia ta będzie obowiązywała wówczas, gdy do rozliczenia dochodów z zagranicy będzie miała zastosowanie tak zwana metoda zaliczenia. Wówczas dochód całego przedsiębiorstwa (a więc również uzyskany poprzez zakład) podle-

gać będzie opodatkowaniu w Polsce. Jednak podatek należny do zapłaty jest pomniejszony o podatek zapłacony za granicą od dochodów uzyskanych przez zakład. W sytuacji, gdy zakład zagraniczny generować będzie stratę, to strata ta będzie korzystnie wpływać na wysokość ciężaru podatkowego w Polsce (Jamroży, Jamroży, 2012).

Natomiast w przypadku, gdy w rozliczeniu stosowana jest tak zwana metoda wyłączenia z progresją, to dochód zakładu nie jest wliczany do łącznej puli dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Strata zakładu może mieć jednak pozytywny wpływ na zmniejszenie stawki podatkowej, którą dochód ten zostanie opodatkowany. Metoda wyłączenia z progresją ma jednak zastosowanie wyłącznie do podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W przypadku przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych zastosowanie ma tak zwana metoda wyłączenia pełnego, zgodnie z którą dochody zagranicznego zakładu nie są w ogóle uwzględniane w obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu w kraju.

Różnice między rozliczeniem straty zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych (rozliczających się według tak zwanej skali podatkowej) oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych w zależności od stosowanej metody rozliczenia dochodów zagranicznych przedstawiono w tabeli 1. Metoda proporcjonalnego odliczenia w zależności od treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie miała zastosowanie zarówno do podatników rozliczających się według tak zwanej stawki liniowej oraz według skali podatkowej. Natomiast w odniesieniu do metody wyłączenia z progresją ma ona zastosowanie do podatników rozliczających się według skali podatkowej, a w przypadku stosowania stawki liniowej efekt progresji się pomija i w praktyce następuje rozliczenie zgodne z metodą wyłączenia pełnego (Jamroży, Jamroży, 2012).

Tabela 1

Rozliczenie straty zagranicznego zakładu

Wyszczególnienie	Metoda proporcjonalnego odliczenia	Metoda wyłączenia z progresją	Metoda wyłączenia pełnego
Dochód osiągnięty w kraju	100 000		
Strata wygenerowana przez zakład	–30 000		
Dochód podlegający opodatkowaniu w Polsce	70 000	100 000	100 000
Stawka podatkowa	19%	18%	19%
Podatek dochodowy	13 300	18 000	19 000
Dochód po opodatkowaniu	86 700	82 000	81 000

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z powyższym przykładem dochód wygenerowany przez jednostkę macierzystą wynosi 100 000 j.p., natomiast zagraniczny zakład wygenerował stratę na poziomie 30 000 j.p. Niewątpliwie wygenerowana strata najkorzystniej wpływa na zmniejszenie ciężaru podatkowego w przypadku, gdy dochody zagraniczne rozliczanie są według metody proporcjonalnego odliczenia.

Przed przystąpieniem do scharakteryzowania drugiego i trzeciego bodźca należy podkreślić, iż ich wykorzystanie wymaga ustalenia odpowiedniego klucza alokacji zasobów przypadających na zakład oraz przypadających na jednostkę macierzystą. W przypadku bowiem nadmiernego transferu środków do zakładu działanie takie może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe, co skutkować będzie podwójnym opodatkowaniem. Aby zniwelować ryzyko zakwestionowania metody alokacji, zalecane jest skorzystanie tak zwanej zasady cen rynkowych (*arm's lenght*). Zasada ta polega na przyporządkowaniu zakładowi takiej części zasobów, zysków, kosztów, jaką osiągnąłby, gdyby stanowił odrębne i niezależne przedsiębiorstwo (Aleksandrowicz, 2010, s. 459).

Korzyści płynące z drugiego czynnika zdeterminowane są okolicznością, iż zakład zagraniczny nie stanowi odrębnego podmiotu. Jest jedynie wydzielonym fragmentem struktury przedsiębiorstwa zlokalizowanym poza granicami państwa rezydencji. W konsekwencji wskutek wzajemnych rozliczeń między przedsiębiorstwem a jego zakładem zasadniczo nie dochodzi ani do powstania przychodu podatkowego, ani kosztów jego uzyskania. Reasumując, należy podkreślić, że rozliczenia te są neutralne podatkowo, gdyż nie generują one zysku (dochodu), a jedynie rozstrzygają sposób jego podziału pomiędzy przedsiębiorstwo a jego zagraniczny zakład.

W przypadku transferu kosztów w pierwszej kolejności wskazać należy, że zaliczenie wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwo na rzecz zagranicznego zakładu jest możliwe jedynie wówczas, gdy zostały one poniesione w związku z jego funkcjonowaniem. Dopuszczalne jest również uwzględnianie w kosztach zakładu kosztów zarządzania oraz innych ogólnych kosztów administracyjnych niezależnie od tego, czy zostały one poniesione w państwie rezydencji przedsiębiorstwa, czy położenia tego zakładu. W odniesieniu do stosowania zasady cen rynkowych do takich kosztów alokacja ta nie musi naruszać tej zasady, gdyż niezależne przedsiębiorstwa również mogą się umówić co do podziału wspólnie ponoszonych wydatków w celu uzyskania korzyści (Bany, 2016, s. 200).

Istnieje jeszcze możliwość przekazania określonych składników majątku z przedsiębiorstwa macierzystego do zagranicznego zakładu. Takie przeniesienie także może mieć charakter transferu wewnętrznego zakładu, przykładowo w odniesieniu do składników, których transfer jest związany z ogólnym zarządzaniem przedsiębiorstwem. Jeżeli zaś transfer dotyczy towarów do dalszej odsprzedaży przez zakład, wówczas zastosowanie powinna mieć zasada dystansu. Jednak taki transfer może skutkować opodatkowaniem przyrostu wartości tego majątku, jeżeli w regulacjach krajowych państw, w których położony jest zakład, opodatkowaniu podlega zysk już w momencie wewnętrznego przeniesienia (a nie realizacji zysku) (Bany, 2016, s. 197).

Trzeci czynnik związany jest z finansowaniem działalności zakładu zagranicznego przez przedsiębiorcę. W przypadku relacji przedsiębiorca–zakład zagraniczny w przeciwieństwie do struktury spółka matka–spółka córka nie mają zastosowania ograniczenia związane z zaliczeniem odsetek od spłacanego zadłużenia do kosztów podatkowych (tzw. niedostateczna kapitalizacja). Ponadto zaciągnięty przez jednostkę macierzystą kredyt, który został przekazany na sfinansowanie działalności jej zakładu, nie stanowi dla tego ostatniego przychodu podatkowego (ani również kosztu podatkowego po stronie jednostki macierzystej) (Jamróży, 2014).

Uwagi końcowe

Inwestycja w formie zagranicznego zakładu może implikować wyższe korzyści podatkowe związane z relatywnie wysoką elastycznością w zakresie zarządzania i realokacji majątku niż w formie zagranicznej spółki zależnej. Rozwijanie działalności poprzez zagraniczny zakład skutkuje także efektem skali w bilansie jednostki macierzystej. W pierwszej kolejności wskazać należy, że dochody osiągane przez zagraniczny zakład nie podlegają podwójnemu opodatkowaniu, jednostka macierzysta opodatkowuje bowiem w państwie rezydencji swoje dochody zgodnie z odpowiednią metodą unikania podwójnego opodatkowania, wskutek czego dochody zakłady opodatkowane są tylko w jednym państwie. Ponadto przepływy wewnętrzne między przedsiębiorcą a jego zakładem może charakteryzować neutralność podatkowa. Jednak bardzo ważne jest badanie charakteru i celu tych przepływów, gdyż w niektórych przypadkach mogą być one rozliczone tak jak pomiędzy odrębnymi przedsiębiorstwami.

Należy jednak wskazać, że błędne ustalenia w zakresie posiadania zakładu generują istotne ryzyko podatkowe, organ podatkowy może bowiem stwierdzić, że dany przedsiębiorca niesłusznie uznaje, że część dochodów osiągnął przez zagraniczny zakład, wskutek czego nie zapłaci od nich podatku w Polsce. Może to prowadzić do powstania zaległości podatkowych na terytorium kraju i w konsekwencji do ponoszenia dodatkowych wydatków.

Literatura

- Aleksandrowicz, M. (2010). Komentarz do art. 7 ust. 1. W: B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD Komentarz* (s. 464–467). Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego.
- Bany, K. (2016). *Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26.08.2013, sygn. IPTPB1/415-373/13-2/MD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7.10.2014, sygn. IPPB5/423-650/14-2/PS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.10.2014, sygn. IPPB1/415-836/14-3/KS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26.03.2015, sygn. IPTPB3/4510-5/15-2/IR.
- Jamróży, M., Jamróży, A. (2012). *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Jamroży, M. (2014). *Planowanie podatkowe działalności prowadzonej poprzez zagraniczny zakład*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Kukulski, Z. (2015). *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kuźniacki, B. (2010). Treaty shopping jako mechanizm unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 45–62.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.11.2014, sygn. I FSK 229/13.

THE USE OF A FOREIGN PERMANENT ESTABLISHMENT IN INTERNATIONAL TAX PLANNING

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to characterize as well as clarify the tax implications of activities with the use of a permanent establishment.

Design/methodology/approach – The following research methods were used in the study: studies of literature on the subject, case law and interpretations of tax, analysis of legislation relating to permanent establishment.

Findings – The result of this study is to draw attention to the possibility of using permanent establishment in international tax planning.

Originality/value – This paper has cognitive value about techniques for applying international tax planning based on permanent establishment.

Keywords: permanent establishment, tax planning

Cytowanie

Peretiatkiewicz, L. (2016). Wykorzystanie zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 119–127. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-11.

Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe¹

Agnieszka Sobiech*

Streszczenie: Ustawy o podatkach dochodowych regulują kwestię opodatkowania różnych form współpracy, które mogą być źródłem przychodów podatkowych. W ustawach tych wyróżniono „wspólne przedsięwzięcia” jako odrębny (np. od spółek osobowych czy kapitałowych) sposób współdziałania. Realizacja wspólnych przedsięwzięć może przybierać różne formy, na przykład umów spółek cichych, konsorcjów czy Europejskiego Zgrupowania Interesów Gospodarczych. W niniejszym opracowaniu przedstawiono skutki podatkowe takiej współpracy w podatkach dochodowych, podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Słowa kluczowe: spółka cicha, konsorcjum, EZIG, opodatkowanie

Wprowadzenie

Poza możliwością współpracy w celu realizacji określonych przedsięwzięć gospodarczych w formie spółek osobowych (niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych) możliwa jest współpraca w ramach tak zwanych wspólnych przedsięwzięć, o których mowa między innymi w art. 5 u.p.d.o.p. i art. 8 u.p.d.o.f. O ile katalog spółek niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych nie budzi wątpliwości – są to spółka cywilna i handlowe spółki osobowe (poza spółką komandytowo-akcyjną) – wskazanie form współpracy, które można uznać za wspólne przedsięwzięcia jest trudniejsze z uwagi na swobodę kształtowania stosunków umownych, przez co możliwe jest układanie relacji między stronami w sposób różnorodny, umożliwiający realizację określonego celu gospodarczego. W niniejszym opracowaniu wskazane zostaną przykłady współpracy, które można uznać za wspólne przedsięwzięcia, oraz wybrane problemy ich opodatkowania.

* dr Agnieszka Sobiech, Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: a.sobiech@ue.poznan.pl.

¹ Projekt dofinansowany na podstawie decyzji NCN nr DEC-2011/01/D/HS5/02294.

1. Wspólne przedsięwzięcia – przykłady form współpracy

Źródłem przychodów ze wzajemnej współpracy poza spółkami osobowymi mogą być inne postacie „wspólnego przedsięwzięcia”, o których mowa w art. 8 u.p.d.o.f. i art. 5 u.p.d.o.p. Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia *wspólne przedsięwzięcie*. Pojęciu temu należy nadać szeroki zakres, przy czym cel takiego wspólnego przedsięwzięcia powinien być zarobkowy (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 kwietnia 2015 r., sygn. IPPB1/4511-39/15-2/EC). Wspólne przedsięwzięcie charakteryzuje się wspólnym działaniem podejmowanym w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego (Wyrok NSA z 23.11.2012, sygn. II FSK 614/11; Wyrok WSA w Warszawie z 21.01.2014, sygn. III SA/Wa 2145/13). W doktrynie (Bartosiewicz, Kubacki, 2015; Nykiel, Mariański, 2014, s. 148) przyjmuje się, że za wspólne przedsięwzięcie należy uznać wszelkiego rodzaju projekty, których realizacja oraz udział w przyszłych zyskach wiąże się z udziałem co najmniej dwóch podmiotów, które jednocześnie zazwyczaj nie łączą się z zawiązaniem formalnej struktury organizacyjnej, takiej jak spółka osobowa, oraz nie polegają jedynie na czerpaniu dochodów z przedmiotów objętych współwłasnością czy też współposiadania. Wspólne przedsięwzięcie powinno być ujęte w pewne ramy organizacyjne. Nie muszą to być jednak ramy sztywne i zinstytucjonalizowane. Wystarczy, by pozwalały na sprawne przeprowadzenie przedsięwzięcia, osiąganie przychodów oraz rozliczenie zysków przypadających każdemu z podmiotów w nim uczestniczących (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.04.2015, sygn. IPPB1/4511-39/15-2/EC). W praktyce za wspólne przedsięwzięcia uznaje się współdziałanie w ramach umowy konsorcjum (Wyrok NSA z 23.11.2012, sygn. II FSK 614/11; Wyrok WSA w Warszawie z 21.01.2014, sygn. III SA/Wa 2145/13), umowy spółki cichej czy Europejskiego Zgrupowania Interesów Gospodarczych. Każdy z tych sposobów współpracy ma odmienną specyfikę.

1.1. Konsorcjum

Umowa konsorcjum nie jest uregulowana w Kodeksie cywilnym. Jest to umowa zawierana przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które zobowiązują się wspólnie dążyć do osiągnięcia określonego celu gospodarczego (Włodyka, 2014, s. 713). Częstym celem umowy jest realizacja wspólnego projektu, uzyskanie zamówienia publicznego, zawarcie umowy o jego wykonanie oraz osiągnięcie zysku w wyniku wykonania zawartej umowy. Nawiązanie stosunku konsorcjum może być podyktowane różnymi względami. W praktyce najczęstszym z nich jest rozmiar prac koniecznych do realizacji celu oraz stopień ich skomplikowania, który przerasta możliwości finansowe, organizacyjne, a także techniczne pojedynczych przedsiębiorcy (Kruczalak-Jankowska, 2013).

Istota konsorcjum wyraża się w zobowiązaniu uczestników do współdziałania dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez podejmowanie oznaczonych w umowie działań. Osiągnięcie wspólnego celu gospodarczego przez konsorcjantów z zasady nie

przybiera formy wniesienia wkładów, a więc nie powstaje również wspólny majątek konsorcjantów (Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 23.04.2013, sygn. I ACa 1204/12). Konsorcjum nie jest spółką prawa handlowego ani spółką cywilną, nie ma własnej osobowości prawnej, nie jest odrębną jednostką organizacyjną w rozumieniu art. 33¹ k.c., nie podlega obowiązkowi rejestracji, nie posiada odrębnej nazwy i siedziby. Przedsiębiorcy tworzący konsorcjum są niezależni w swoich działaniach niezwiązanych z konsorcjum, a w działaniach podejmowanych w ramach konsorcjum realizują wspólną politykę objętą porozumieniem. Ustalenia stron w ramach konsorcjum mogą dotyczyć różnych kwestii, na przykład zasad reprezentacji, sposobu rozliczenia danego przedsięwzięcia, podziału prac, sposobu ich koordynacji, zasad udziału w zyskach i stratach, odpowiedzialności z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Zazwyczaj umowa nie przewiduje podziału osiągniętych zysków w określonej z góry proporcji, a jedynie podział ceny kontraktowej (przychodu) w stosunku do poczynionych nakładów (Katner, 2015, s. 1005).

Umowa konsorcjum z reguły wiąże uczestników konsorcjum na czas określony najczęściej oznaczony osiągnięciem celu, dla którego zostało ono powołane. Członkowie konsorcjum mogą je zorganizować w sposób różnorodny. Wiodący uczestnik konsorcjum może pełnić rolę lidera, występując na zewnątrz w stosunku do kontrahenta i wiążąc swoimi działaniami pozostałych uczestników. Takie konsorcjum będzie miało charakter „zewnętrzny”. Jeżeli natomiast każdy z uczestników występuje samodzielnie (tzw. konsorcjum wewnętrzne), funkcja konsorcjum ogranicza się do koordynowania działań poszczególnych uczestników.

Na gruncie prawa podatkowego istotne znaczenie może mieć sposób kwalifikacji umowy konsorcjum. Niektórzy autorzy (Stecki, 1987, s. 57) twierdzą, iż konsorcjum jest pewną odmianą spółki cywilnej. Należy jednak przyznać słuszość stanowisku, iż zasada swobody umów wyrażona w art. 353¹ k.c. powinna być bezwzględnie przestrzegana i jeśli wolą stron jest związać się umową konsorcjum, to wolę tę należy uszanować i nie imputować im zawarcia umowy spółki cywilnej, tym bardziej że do jej zawiązania niezbędne jest *affectio societatis* (Lic, 2015).

1.2. Spółka cicha

Spółka cicha to umowa nienazwana, czyli umową nieuregulowaną w Kodeksie cywilnym. Możliwość zawarcia tego typu umowy oparta jest na podstawie zasady swobody umów wyrażonej w art. 353¹ k.c., zgodnie z którym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Spółka cicha była przedmiotem regulacji na gruncie Kodeksu handlowego z 1934 roku w księdze drugiej noszącej tytuł *Czynności handlowe*. Przepisy te zostały uchylone 1 stycznia 1965 roku. Zasadnicze cechy tej umowy wskazane były w art. 682 § 1 k.h., który stanowił, że kto jako wspólnik cichy uczestniczy wkładem w przedsiębiorstwie kupca prowadzonym przez tegoż w imieniu własnym, jest wspólnikiem cichym. Stronami umowy spółki cichej są przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą oraz wspólnik cichy.

Spółka cicha może przypominać w swej konstrukcji spółkę cywilną. Jednak posiada własne cechy charakterystyczne, do których należy zaliczyć przede wszystkim: wniesienie wkładu przez wspólnika cichego do przedsiębiorstwa, które może być prowadzone w dowolnej formie; brak ograniczeń co do rodzaju wkładu; anonimowość wspólnika cichego; wielkość udziału w zysku przedsiębiorcy przypadająca na wspólnika cichego jest określona w umowie; brak uprawnień wspólnika cichego do prowadzenia i reprezentacji przedsiębiorstwa; wspólnik cichy nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania przedsiębiorcy, ponosić jednak może ryzyko ekonomiczne związane z utratą zainwestowanych wkładów.

Spółka cicha wykazuje pewne podobieństwo do spółki komandytowej oraz umowy pożyczki czy kredytu (zbliżony do tych stosunków prawnych sens gospodarczy uwidacznia się również w podejściu do opodatkowania zdarzeń w ramach spółki cichej).

1.3. Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych

Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych jest instytucją prawa unijnego, formą prowadzenia działalności ponadnarodowej uregulowaną Rozporządzeniem Rady 2137/85 z 25 lipca 1985 roku² w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) oraz ustawą z 4 marca 2005 roku o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej. Zasadniczym celem zgromadzenia jest wspomaganie działalności gospodarczej jego członków, nie zaś pomnażanie zysków zgrupowania (Sokołowski, 2011, s. 3). Działalność zgrupowania odnosi się do działalności gospodarczej jego członków i nie może mieć bardziej znaczącego charakteru od jedynie pomocniczego dla tej działalności (art. 3 ust. 1 Rozporządzenia). „Pomocniczy” charakter w rozumieniu przepisów Rozporządzenia oznacza przede wszystkim, że w stosunku do działalności samych uczestników EZIG nie może być strukturą hierarchicznie wyższą (Stefanicki, 2005).

Członkowie EZIG mają prawo do uczestnictwa w zyskach wynikających z działalności EZIG, które uważa się za zyski jego członków i dzieli się je między nich w stosunku ustalonym w umowie zgrupowania lub w razie braku jej postanowień w częściach równych (art. 21 ust. 1 Rozporządzenia). Z tytułu tych zysków mogą zostać opodatkowani wyłącznie członkowie EZIG, a nie samo zgrupowanie, które nie ma zdolności prawnopodatkowej w zakresie podatków dochodowych (art. 40 Rozporządzenia). Na mocy art. 7 ustawy do ugrupowania stosuje się odpowiednio przepisy o spółce jawnej. Powyższe cechy przemawiają za zakwalifikowaniem EUIG jako „rodzaju spółki jawnej z organem zarządzającym” (Lewandowski, 2015, s. 7), pomimo że w samej nazwie EZIG nie występuje pojęcie *spółka* (Kidyba, 2013, s. 571), czyli podmiotu, który posiada wiele cech spółek handlowych, lecz nie może być przypisany do żadnego z wymienionych w k.s.h. typów spółek. Spółka jawna nie posiada organu zarządzającego, gdyż jest kierowana przez wspólników, z których każdy ma w zasadzie prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki. Jest to najistotniejsza

² Dz.U. UE L z 31.07.1985.

cecha różniąca EUIG od formy spółki jawnej. Ponadto od spółki (jawnej) ugrupowanie różni się też swoim celem, którym jest jedynie ułatwienie lub rozwój działalności gospodarczej jego członków. Pozostałe elementy, w szczególności brak obowiązku wniesienia kapitału, są podobne.

Zgodnie z przepisami instytucja EZIG posiada następujące charakterystyczne cechy (Lewandowski, 2015, s. 7): 1) jej najważniejszym organem są wspólnicy działający wspólnie, z których co najmniej dwóch musi pochodzić z dwóch różnych państw UE; 2) prowadzenie sprawy EZIG oraz reprezentacja należy do zarządców; 3) nie ma obowiązku wniesienia kapitału; 4) członkowie ugrupowania ponoszą nieograniczoną i solidarną odpowiedzialność za zobowiązania; 5) obowiązek rejestracji w KRS; 6) działalność EZIG jest ograniczona do wykonywania czynności o charakterze pomocniczym (akcesoryjnym), które wspierają samych wspólników; 7) zgodnie z art. 1 ust. 2 Rozporządzenia ugrupowanie od dnia swojej rejestracji posiada zdolność do nabywania praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu lub dokonywania innych czynności prawnych oraz do pozywania i bycia pozwanym.

W Polsce EZIG nie ma osobowości prawnej.

2. Opodatkowanie dochodów ze wspólnego przedsięwzięcia

O zakwalifikowaniu formy współpracy do kategorii spółek osobowych lub wspólnego przedsięwzięcia decydują przepisy ustaw o podatkach dochodowych. Zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dokonuje się rozróżnienia na spółki niebędące osobą prawną – oznacza to spółki niebędące podatnikami podatku dochodowego oraz wspólne przedsięwzięcia. To rozróżnienie sposobu współpracy wpływa na zakres stosowania przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Na gruncie obu ustaw w niektórych przypadkach ustawodawca nakazuje stosować te same zasady, w innych normy adresowane są przede wszystkim do wspólników spółek niebędących podatnikami podatków dochodowych.

Z uwagi na brak podmiotowości podatkowej w podatkach dochodowych tak zwanych wspólnych przedsięwzięć to poszczególni członkowie posiadają status podatnika i są zobowiązani do dokonania rozliczeń podatkowych w zakresie dochodów osiągniętych w związku z realizowanymi przedsięwzięciami gospodarczymi (Pęczyk-Tofel, 2011, s. 52). Jedną ze wspólnych reguł adresowanych do spółek osobowych i wspólnych przedsięwzięć jest wyznaczenie zasad partycypacji w przychodach i kosztach podatkowych generowanych w ramach współpracy. Przychody i koszty ich uzyskania osiągnięte w ramach takich umów – stosownie do art. 8 u.p.d.o.f. i art. 5 u.p.d.o.p. – będą podlegać opodatkowaniu proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. W myśl art. 5 ust. 2 u.p.d.o.p. powyższe zasady stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących koszty uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Z tej perspektywy kluczowe dla przypisania odpowiedniej części dochodów biorącym w nich udział uczestnikom będą zasady podziału zysku określone w umowie. Korzystając z zasady swobody umów (w przypadku umów nienazwanych), podmioty współdziałające powinny określić w umowie zakres udziału w zysku. Nie dla każdej formy współpracy określenie udziału w zysku w sposób procentowy jest najbardziej adekwatne do charakteru realizowanych zadań. Określenie wielkości udziału we wspólnym przedsięwzięciu nie musi być dokonane procentowo. Dopuszczalne jest uzależnienie wielkości udziału w zysku na zasadzie zadaniowej (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.01.2016, sygn. IBPB-1-2/4510-720/15/MM). Biorąc pod uwagę specyfikę konsorcjum, określenie zakresu przychodów i kosztów podatkowych w tej samej proporcji może nie odpowiadać faktycznemu rozmiarowi współdziałania poszczególnych uczestników. Niedopuszczalne jest jednak przyjęcie innej proporcji w odniesieniu do kosztów, a innej do przychodów przypadających na poszczególnych uczestników.

W przypadku konsorcjów lider, który ma prawo do reprezentacji, dokonuje rozliczeń z zamawiającym, co nie oznacza, że otrzymane przez niego świadczenie stanowić będzie w całości jego przychód podatkowy. Przychody rozdzielane są pomiędzy członków zgodnie z umową konsorcjum. Zgodnie z treścią interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2010 roku (sygn. IPPB5/423-799/08-2/DG) przychód lidera konsorcjum stanowi wynagrodzenie należne mu za wykonany przez niego zakres prac określony w umowie konsorcjum. Przychodem lidera nie jest natomiast wynagrodzenie otrzymywane przez lidera od klienta i rozdzielane oraz przekazywane przez niego pozostałym uczestnikom konsorcjum.

Opodatkowanie działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wspólnego przedsięwzięcia na poziomie jej uczestników powinno się odbywać na bieżąco, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału) w trakcie roku podatkowego oraz rozliczone w zeznaniu rocznym składanym za rok podatkowy (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5.02.2016, sygn. IBPB-1-3/4510-738/15/WLK).

Problemem pojawiającym się w odniesieniu do spółek cichych jest kwalifikacja przychodów uzyskiwanych ze wspólnego przedsięwzięcia, w szczególności gdy współnikiem cichym jest osoba fizyczna. W art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. wskazano, że jeżeli działalność prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody współnika z udziału w takiej spółce uznaje się za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Tej kwalifikacji nie można zastosować do przychodów ze wspólnego przedsięwzięcia. W takich przypadkach przypisanie do odpowiedniego źródła wymaga uwzględnienia formy współpracy, przedmiotu wniesionego wkładu, charakteru uzyskanych przychodów, statusu uczestnika (osoba fizyczna, osoba prawna), uzyskiwania przychodu w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Przykładem może być ustalenie źródeł przychodu współnika cichego, który wniósł wkład pieniężny. W przypadku, gdy jest on osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, udział w zysku nie może być zakwalifikowany jako przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.), skoro spółka cicha nie posiada osobowości prawnej, jak również jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3

u.p.d.o.f.). Zgodnie bowiem z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. pozarolnicza działalność gospodarcza oznacza działalność zarobkową prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f. (Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.04.2015 r., sygn. I SA/Wr 213/15). W praktyce przychody wspólnika cichego kwalifikowane są jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.) bądź przychód z kapitałów pieniężnych zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. W tym ostatnim przypadku jako argument wskazuje się podobieństwo wniesienia wkładu pieniężnego do spółki cichej z sytuacją udzielenia pożyczki, stąd udział w zysku przedsiębiorcy traktowany jest jako przychód z tytułu odsetek od pożyczek. Przeciw takiemu podejściu opowiedział się WSA we Wrocławiu, który w wyroku z 22 kwietnia 2015 roku (sygn. I SA/Wr 213/15) przyjął, że nie można uznać wniesienia wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenia pożyczki, a udziału w zysku jako dochodu z odsetek od pożyczki. W świetle takiego poglądu przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.). Przychody wspólników cichych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych ze źródła, jakim jest udział we wspólnym przedsięwzięciu, podlegają doliczeniu do innych przychodów osiągniętych przez te osoby prawne i są opodatkowane zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p. Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem globalnym, czyli przychody podatnika tego podatku ze wszystkich możliwych źródeł są kumulowane i poddane jednolitemu opodatkowaniu.

Innym problemem dotyczącym skutków uczestnictwa w spółce cichej jest ocena skutków przysporzenia w postaci wkładu po stronie przedsiębiorcy. Fakt wniesienia wkładu do spółki cichej i przeznaczenia go na prowadzenie w jej ramach wspólnego przedsięwzięcia nie stanowi dla przedsiębiorcy (podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych bądź podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) przychodu podatkowego. Wkład wspólnika cichego nie ma charakteru definitywnego przysporzenia, ponieważ przedsiębiorca może być zobowiązany do zwrotu tego wkładu (w chwili rozwiązania umowy). Natomiast wypłacone wspólnikowi cichemu wynagrodzenie będące częścią zysku wypracowanego przez przedsiębiorcę nie jest kosztem uzyskania przychodów (taki pogląd jest konsekwentnie utrzymywany przez organy podatkowe np. w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4.05.2010, sygn. IPPB5/423-21/ 10-7/AJ, Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30.03.2016, sygn. IBPB-1-3/4510-78/16/WLK). Jako argument wskazuje się, że wkład wniesiony przez wspólnika cichego będzie podlegał zwrotowi, nie spełnia więc przesłanki definitywnego kosztu, ponieważ może zostać zwrócony wspólnikowi po rozwiązaniu umowy. W związku z tym nie powinien być rozpoznawany przez wspólnika cichego jako koszt uzyskania przychodu w momencie jego wniesienia.

Poza zasadami ogólnymi określającymi sposób przypisywania przychodów i kosztów podatkowych uczestnikom wspólnych przedsięwzięć ustawy o podatkach dochodowych nakazują stosowanie do tego typu porozumień regulacji dotyczącej cen transferowych, w tym obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej. Zgodnie z treścią art. 25

ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. i art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej. Ustawa wyznacza w art. 25 ust. 2a u.p.d.o.f. i art. 9a ust. 2a u.p.d.o.p. limit, którego przekroczenie skutkuje koniecznością przygotowania dokumentacji. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze limit ten wynosi 50 tys. euro i odnosi się do wartości wspólnego przedsięwzięcia określonego w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości – do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia. Sposób określenia limitu, którego przekroczenie rodzi obowiązek sporządzenia dokumentacji, odpowiada przedsięwzięciom takim jak konsorcja. W przypadku umowy spółki cichej czy EZIG bardziej odpowiednie byłoby wyznaczenie limitu w sposób przyjęty dla spółek osobowych, czyli zgodnie z wniesionym wkładem, gdyż tego rodzaju forma współpracy nie polega zazwyczaj na realizacji zamówienia czy projektu, którego wartość jest znana w chwili zawarcia umowy.

Jeżeli zapłata należności wynikającej z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, 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, wówczas konieczne jest również sporządzenie dokumentacji.

3. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Zawarcie umów spółki cichej, konsorcjum, EZIG czy ich zmiana nie mieszczą się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem od czynności cywilnoprawnych (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13.01.2016, sygn. IBPB-2-1/4514-450/15/MZ; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.07.2015, sygn. IPPB2/4514-254/15-4/MK.). Czynności podlegające opodatkowaniu wymienione zostały w art. 1 ust. 1 u.p.c.c. Katalog czynności opodatkowanych obejmuje umowy spółki (akty założycielskie). Ustawodawca w art. 1a u.p.c.c. wskazał, że przez spółkę osobową rozumie się spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną, a przez kapitałową – spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjną. Wśród wymienionych spółek nie ma spółki cichej, konsorcjum ani EZIG. Przesłanką uznania, że

istnieje obowiązek uiszczenia podatku od zawarcia umów, w ramach których realizowane są wspólne przedsięwzięcia, może być tylko zakwalifikowanie takiej umowy jako swego rodzaju spółki cywilnej. Ryzyko takie istnieje w przypadku zawarcia umowy spółki cichej czy umowy konsorcjum, w której wyodrębnić można wszystkie elementy przedmiotowo istotne umowy spółki cywilnej określone w art. 860 § 1 k.c. (Ofiarski, 2009). W doktrynie (Katner, 2013, s. 571–578) wskazuje się, że regulacje prawa podatkowego są niedostosowane do umów o wspólne przedsięwzięcie, ponieważ wymuszają traktowanie związków przedsiębiorców jako podmiotów, jeżeli związki te stanowią spółki cywilne. Kategoria umów o wspólne przedsięwzięcie ukazuje potrzebę kompleksowego uporządkowania problematyki spółki cywilnej.

4. Podatek od towarów i usług

W niektórych sytuacjach określenie zasad opodatkowania poszczególnych form współpracy może budzić pewne wątpliwości. Nie dotyczą one współdziałania w ramach EZIG, gdyż zgodnie z art. 5 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 roku ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych utworzone zgodnie z rozporządzeniem (EWG) nr 2137/85, które realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi odpłatnie na rzecz swoich członków lub osób trzecich, jest uważane za podatnika w rozumieniu dyrektywy (Bartosiewicz, 2016).

W przypadku umowy spółki cichej to przedsiębiorca, z którym wspólnik cichy zawarł umowę, będzie podatnikiem podatku od towarów i usług.

Najwięcej wątpliwości rodzi sposób rozliczeń w ramach konsorcjum. Uczestnicy konsorcjum powinni do wzajemnych rozliczeń oraz do rozliczeń z podmiotem, na rzecz którego konsorcjum zobowiązane jest spełnić świadczenie, stosować ogólne zasady w zakresie wystawiania faktur dokumentujących wykonywane przez nich czynności. Zazwyczaj lider konsorcjum jako podmiot uprawniony do reprezentacji we wszystkich sprawach związanych z wykonaniem oraz rozliczeniem kontraktu jest zobowiązany do wystawiania na rzecz kontrahenta konsorcjum faktur dokumentujących całość robót wykonanych na rzecz zamawiającego. Pozostali uczestnicy konsorcjum świadczący usługi na rzecz lidera w zakresie wynikającym z zawartej umowy są także zobowiązani do wystawiania faktur dokumentujących te usługi. Przyjęcie w umowie konsorcjum, że lider nabywa usługi od parterów konsorcjum, którzy fakturują i opodatkowują wykonane przez siebie usługi na rzecz lidera, a lider świadczy całościowo wykonaną przez wszystkich członków konsorcjum usługę na rzecz zamawiającego, prowadzi do wniosku, iż podstawowym celem ustanowienia konsorcjum jest wspólna realizacja kontraktu, jednak podatnikiem podatku od towarów i usług nie jest konsorcjum, lecz każda ze stron, która działa w powyższym zakresie jako samodzielny i niezależny przedsiębiorca (Budziszewski, Żarkowska, 2012, s. 62–66).

W sytuacjach, gdy lider będzie upoważniony do wystawienia faktury dokumentującej całość wynagrodzenia należnego konsorcjum za zrealizowanie zamówienia (obejmującej część wynagrodzenia, która zgodnie z umową konsorcjum przypada na pozostałych uczestników) oraz przyjmowania płatności za wykonane zamówienia, podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług lidera będzie kwota wynagrodzenia należnego konsorcjum z tytułu realizacji zamówienia wykazana na wystawionej przez niego fakturze (Jastrzębski, Wróblewski, 2011, s. 15). Zatem lider zobowiązany będzie do wykazania w składanej przez siebie deklaracji podatkowej podatku należnego od całości wynagrodzenia należnego konsorcjum z tytułu realizacji zamówienia. Jednocześnie lider konsorcjum będzie uprawniony do rozpoznania podatku naliczonego wykazanego na fakturach otrzymanych od pozostałych uczestników konsorcjum w związku z pracami wykonanymi przez nich „na rzecz” konsorcjum.

Uwagi końcowe

Pomimo różnych form prawnych przyjmowanych dla wspólnych przedsięwzięć ustawodawca w ustawach o podatkach dochodowych przyjął takie same zasady przypisywania przychodów i kosztów ich uczestnikom, a także uznał umowy będące podstawą współpracy za transakcje w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Tworzenie ogólnych zasad dla zróżnicowanych form współdziałania powoduje trudności w ich stosowaniu (w szczególności w zakresie przypisania dochodu poszczególnym podatnikom czy ustalenia wartości transakcji na potrzeby regulacji o cenach transferowych). Skutki współpracy w ramach wspólnych przedsięwzięć w podatku od towarów i usług należy oceniać indywidualnie, w zależności od treści łączącej strony umowy. Zasadniczo wskazane w opracowaniu umowy będące podstawą funkcjonowania wspólnych przedsięwzięć nie są opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż nie mieszczą się w katalogu czynności opodatkowanych.

Literatura

- Bartosiewicz, A. (2016). *Art. 15. VAT. Komentarz*. LEX. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587277334/433186> (1.05.2016).
- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2015). *Art. 8. PIT. Komentarz*. LEX. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587244402/456944> (1.05.2016).
- Bernat, R. (2015). Europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych – wybrane aspekty podatkowe. *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Witelona w Legnicy*, 14, 7, 7–19.
- Budziszewski, J., Żarkowska, A. (2012). Podatkowe zasady rozliczania umowy konsorcjum. *Doradztwo Podatkowe*, 5, 62–66.
- Jastrzębski, K., Wróblewski, M. (2011). Opodatkowanie wspólnego przedsięwzięcia spółek kapitałowych. *Monitor Podatkowy*, 3, 15, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).

- Katner, W. (red.). (2015). *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – umowy nienazwane*. T. 9. Warszawa: C.H. Beck.
- Kidyba, A. (2013). *Prawo spółek*. Warszawa: Meritum.
- Kruczalak-Jankowska, J. (2013). *Konsorcjum budowlane w prawie polskim*. W: J. Kruczalak-Jankowska (red.), *Wpływ europeizacji prawa na instytucje prawa handlowego*. Warszawa: Lexis Nexis, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Lewandowski, R. (2008). *Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Lic, J., (2015). *Konstrukcja umowy konsorcjum w zamówieniach publicznych*. *Prawo Zamówień Publicznych*, 4, 148.
- Nykiel, W., Mariański, A. (2015). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Gdańsk: ODiDK.
- Ofiarski, Z. (2009). *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pęczyk-Tofel, A. (2011). Opodatkowanie PDOPr rozliczeń między członkami konsorcjum. *Monitor Podatkowy*, 6, 52, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z 25.07.1985 w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUG). Dz.U. UE. L. 1985, nr 199.
- Sokołowski, M. (2011). *Europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych w prawie polskim*. Warszawa: C.H. Beck.
- Stecki, L. (1987). *Konsorcjum*, Toruń: TNOiK.
- Stefanicki, R. (2005). *Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych – wybrane zagadnienia. Monitor Prawniczy, 18*, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Ustawa z 23.04.1964 – Kodeks cywilny. Dz.U. 2014, poz. 121, z późn. zm. (k.c.).
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm. (u.p.d.o.f.).
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm. (u.p.d.o.p.).
- Ustawa z 9.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2010, nr 101, poz. 649, z późn. zm. (u.p.c.c.).
- Ustawa z 15.09.2000 – Kodeks spółek handlowych. Dz.U. 2013, poz. 1030, z późn. zm. (k.s.h.).
- Ustawa z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm. (u.p.t.u.).
- Ustawa z 4.03.2005 o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej. Dz.U. 2015, poz. 2142.
- Włodyka, S. (2014). *Prawo umów handlowych. System Prawa Handlowego*. T. 5. Warszawa: C.H. Beck.

COOPERATION IN THE “JOINT UNDERTAKING” FORM – SELECTED TAX ISSUES

Abstract: The income tax acts regulate taxation of different form of cooperation if they are a source of tax revenue. Both the Natural Persons' Tax Act and the Companies Tax Act distinguish “joint undertaking” from others form cooperation, especially from different types of partnerships. Entrepreneurs may conclude agreements on implementation of joint projects. They may use a form of silent partnership agreement, consortium agreement or European Economic Interest Group. This paper indicates the most important tax problems, particularly on the ground of the income tax, the VAT tax and the acts in civil law tax.

Keywords: joint undertaking, silent partnership, consortium, EEIG, taxation

Cytowanie

Sobiech, A. (2016). Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 129–139. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-12.

Zarządzanie podatkami w aspekcie ulgi na nowe technologie

Marcin Stępień*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest identyfikacja i ocena możliwości i uwarunkowań stosowania ulgi na nowe technologie w aspekcie aktualnie obowiązujących przepisów prawa bilansowego i podatkowego.

Metodologia badania – W artykule zawarto monograficzną metodologię badania, wykorzystując informacje w formie jakościowo opisowej. Poddano metodzie analizy i konstrukcji logicznej piśmiennictwo istniejące w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając istniejący zakres prawa podatkowego.

Wynik – Wynikiem badań jest konstrukcja metodologii w zakresie powiązań pomiędzy systemami rachunkowości a zakresem stosowania prawa podatkowego w przedsiębiorstwie celem poprawy jakości zarządzania w obszarze stosowania ulgi na nowe technologie.

Oryginalność/wartość – Budowanie przewagi rynkowej w konkurencyjnym i turbulentnym otoczeniu sprowadza się często do szukania niewielkich szans na wielu polach działalności przedsiębiorstwa. Jednym z nich jest implementacja zmieniających się regulacji prawa podatkowego do systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Temat ten jest zatem aktualny i ważny z punktu widzenia poprawy jakości zarządzania przedsiębiorstwem poprzez budowanie przewagi konkurencyjnej w obszarze zarówno systemu rachunkowości, jak i zakresu stosowania ulgi na nowe technologie w obszarze prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: zarządzanie podatkami, ulga na nowe technologie

Wprowadzenie

Trafne rozpoznanie kluczowych uwarunkowań innowacyjności przedsiębiorstw jest podstawą do podejmowania efektywnych decyzji (Sąlek, 2014, s. 244) w celu utrzymania się na hiperkonkurencyjnym rynku (Kotler, Caslione, 2009, s. 44–45). Dlatego między innymi w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa oraz w polityce podatkowej należy uwzględnić założenie celów strategicznych dotyczących rozwoju innowacyjności przedsiębiorstwa (Skowron-Grabowska, 2004, s. 259–267). Oznacza to, że przedsiębiorstwa aktywnie implementujące działania innowacyjne zmniejszają lukę między organizacją a zmianami w otoczeniu (Romanowska, 2010, s. 8).

Prace badawczo-rozwojowe stanowią w początkowym okresie koszty operacyjne jednostki, które aktywowane stanowią element wartości niematerialnych przedsiębiorstwa tworzonych indywidualnie i niepowtarzalnie w celu osiągnięcia lepszych efektów ekono-

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

micznych (Turek, 2015, s. 213–221). Identyfikacja kosztów ponoszonych na prace badawczo-rozwojowe stanowi istotny czynnik kształtujący zarówno wielkość obciążeń podatkowych, jak i wielkość środków pieniężnych ulokowanych w aktywach (Iwin-Garzyńska, 2012, s. 107). Jednak na poziomie strategicznym w literaturze przedmiotu brak jest jednoznacznej interpretacji działalności badawczo-rozwojowej odzwierciedlającej jej możliwości, znaczenie i ograniczenia (Suszyński, 2007, s. 309). Dlatego autor opracowania postawił pytanie badawcze: Czy obowiązujące rozwiązania prawne (bilansowe i podatkowe) z zakresu identyfikacji, klasyfikacji, wyceny i prezentacji kosztów działalności badawczo-rozwojowej stanowią zwarty i spójny system pozwalający przedsiębiorstwom na efektywne zarządzanie podatkami? W konsekwencji tego pytania za cel opracowania przyjęto poznanie i ocenę zależności występujących między aktualnie obowiązującymi przepisami prawa bilansowego i podatkowego w obszarze identyfikacji kosztów ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową, której identyfikacja w wymiarze prawa bilansowego może się przyczynić do poprawy jakości zarządzania podatkami przedsiębiorstwa, optymalizując wysokość obciążeń z tytułu podatku dochodowego. Metodami badawczymi zastosowanymi do realizacji celu są studia literaturowe, analiza regulacji prawnych w obszarze prawa bilansowego i podatkowego.

1. Aspekty podatkowe identyfikacji kosztów działalności badawczo-rozwojowej

Istotnym zagadnieniem z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwami jest uwzględnianie skutków identyfikacji i wyceny kosztów ponoszonych na prace badawczo-rozwojowe na gruncie podatku dochodowego (Adamczyk, 2012, s. 192–200; Stępień, 2012, s. 184–192). Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych¹ definiuje pojęcie wartości niematerialnych i prawnych jako nabyte, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy, w szczególności koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli zostaną spełnione warunki zaprezentowane w tabeli 1.

Wycena wartości początkowej następuje w odniesieniu do przyczyn powstania wartości niematerialnych i prawnych. Za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych uważa się między innymi cenę ich nabycia w razie odpłatnego nabycia lub koszt wytworzenia w razie wytworzenia we własnym zakresie (Ustawa, 1992, art. 16g ust. 1).

¹ Na potrzeby opracowania pominięto wskazanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. z 2012, poz. 361, z późn. zm.) z uwagi na tożsame rozwiązania prezentowane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.).

Tabela 1

Podatkowe warunki uznania kosztów prac rozwojowych zakończonych

Warunku uznania kosztów prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym za wartości niematerialne i prawne według ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	
I	produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone
II	techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii
III	z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm., art. 28 ust. 7 i Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm., art. 16b ust. 1.

Odpisów amortyzacyjnych zgodnie z prawem podatkowym dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych przez ustawodawcę. Należy pamiętać, iż okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż 12 miesięcy od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz 60 miesięcy w przypadku pozostałych wartości niematerialnych i prawnych (Ustawa, 1992, art. 16m ust. 1).

Osobnym zagadnieniem regulowanym na gruncie ustawy o podatkach dochodowych jest problematyka ulgi z tytułu realizowania prac badawczo-rozwojowych. Znowelizowane przepisy ustaw od stycznia 2016 roku wprowadzają pojęcia:

- działalności badawczo-rozwojowej,
- badań naukowych,
- prac rozwojowych (Ustawa, 1992, art. 4a pkt 26–28).

Działalność badawczo-rozwojowa oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe. Wynika stąd, że działalność badawczo-rozwojowa obejmuje działania podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Definiując pojęcie *badania naukowych*, ustawodawca wyróżnił badania podstawowe, badania stosowane oraz badania przemysłowe. Badania podstawowe to oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne. Do badań stosowanych zalicza się prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce. Badania przemysłowe to badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług. Badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Prace rozwojowe to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidacja nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony;
- b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna (Ustawa, 1992, art. 4a pkt 26–28).

Od stycznia 2016 roku znowelizowano również przepisy dotyczące zakresu ewidencji rachunkowej, służące ustaleniu kosztów ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową. Podatnikowi przysługuje ulga z tytułu poniesionych nakładów na prace badawczo-rozwojowe dotyczących „kosztów kwalifikowanych”. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

- a) koszty poniesione na wynagrodzenia pracowników wraz z narzutami, jeżeli dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej;
- b) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
- c) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
- d) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej (Ustawa, 1992, art. 18d).

Ustawodawca ustalił limity dla kwoty kosztów kwalifikowanych, które można odliczyć od podstawy opodatkowania. Pierwszy limit dotyczy odliczenia kosztów kwalifikowanych w odniesieniu do kosztów wynagrodzeń – nie można przekroczyć 30% poniesionych kosztów. Drugim limitem ustawodawca objął pozostałe koszty. W przypadku drugiego limitu kwota pozostałych kosztów nie może przekroczyć 20% tych kosztów, jeżeli podatnik jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, a dla pozostałych podatników kwota limitu pozostałych kosztów nie może przekroczyć 10% pozostałych kosztów.

W aspekcie kosztów podlegających rozliczeniu w zaprezentowanych ulgach na uwagę zasługuje również dodanie ust. 1b w art. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (odpowiednio w art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) w myśl którego

podatnicy zamierzający skorzystać z odliczeń ulgi na działalność badawczo-rozwojową są obowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej (Ustawa, 2015, art. 2 pkt 2). Metodami badawczymi zastosowanymi do realizacji celu są studia literaturowe, analiza regulacji prawnych w obszarze prawa bilansowego i podatkowego.

2. Identyfikacja kosztów działalności badawczo-rozwojowej w systemie rachunkowości przedsiębiorstwa

Pomiar, wycena i prezentacja operacji gospodarczych stanowią jedno z podstawowych zadań rachunkowości. Prof. S. Skrzywan (1969, s. 5), 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. Według prof. B. Micherdy (2004, s. 19) 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.

Podstawową cechą systemu informacyjnego rachunkowości jest zapewnienie jakości tworzonej informacji, bowiem potrzeby odbiorcy może zaspokoić jedynie informacja dobra jakościowo (Hejnar, 2007, s. 20). O jakości informacji tworzonej przez system rachunkowości decydują następujące cechy:

- zrozumiałość,
- przydatność,
- wiarygodność,
- porównywalność (*Założenia...*, 2007, s. 61),
- bezstronność (*Założenia...*, 2007, s. 55).

Zrozumiałość informacji wiąże się z ich zrozumieniem przez odbiorcę przy założeniu, że odbiorca posiada odpowiednią wiedzę umożliwiającą mu identyfikację treści, które niosą ze sobą przekazywane informacje. Przydatność informacji jest podstawowym kryterium uwzględnianym w tworzeniu sprawozdania finansowego. Przydatność informacji przejawia się jej wpływem na decyzje ekonomiczne podejmowane przez jej użytkowników. Wiarygodność informacji tworzonej 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...*, 2007, s. 61–66). Bezstronność wiąże się z wiarygodnością i oznacza brak manipulacji w doborze lub sposobie prezentacji informacji (*Założenia...*, 2007, s. 55–56).

System rachunkowości oparty na pieniężnym mierniku wartości definiuje podstawowe pojęcia związane z wyceną aktywów i pasywów, z których najistotniejsze to:

- cena nabycia,
- koszt wytworzenia,
- cena sprzedaży netto,
- kwota wymagająca zapłaty,
- wartość godziwa,
- skorygowaną cenę nabycia,
- wartość nominalną (Ustawa, 1994, art. 28–44).

Zasadnicze znaczenie dla prawidłowego ustalenia wartości składników aktywów i pasywów mają również dodatkowe parametry wyceny, takie jak:

- trwała utrata wartości,
- kurs waluty obcej,
- wiarygodnie oszacowana wartość (Hejnar, 2007, s. 18).

Klasyfikacje stosowane przez rachunkowość, cechy i zasady ukształtowane przez wieki zapewniają wypełnienie stawianego przed nią podstawowego celu, jakim jest rzetelne i jasne przedstawianie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Koszty prac rozwojowych będących konsekwencją nakładów ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową postrzegane są jako kluczowe kompetencje przedsiębiorstwa (Turek, 2015, s. 214), jednak zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (dalej: MSSF) aktywa niematerialne (*intangible assets*) to możliwe do zidentyfikowania aktywa niepieniężne niemające postaci fizycznej (MSR 38). Zapis ten powoduje, iż w polskim prawie bilansowym zdefiniowano pojęcie *wartości niematerialnych i prawnych* będących składnikiem aktywów niematerialnych jako nabyte przez jednostkę prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności koszty zakończonych prac rozwojowych (Ustawa, 1994, art. 3 ust. 1 pkt 14).

Powstanie zasobu w postaci między innymi identyfikowanych kosztów zakończonych prac rozwojowych poprzedza prace badawczo-rozwojowe, które są różnie klasyfikowane w polskich regulacjach bilansowych i MSSF.

MSSF 38 traktuje koszty ponoszone na prace badawczo-rozwojowe jako składnik aktywów, przy czym muszą być spełnione warunki, które jednostka jest w stanie udowodnić. Pierwszym warunkiem wymagającym udowodnienia jest możliwość techniczna ukończenia składnika, tak aby nadawał się do wykorzystania lub sprzedaży, oraz zamiar ukończenia składnika oraz jego użytkowania lub sprzedaży. Należy udowodnić, iż składnik wartości niematerialnych będzie posiadał zdolność do użytkowania lub sprzedaży, jak również określić sposób, w jaki składnik będzie wytwarzał przyszłe korzyści ekonomiczne (np. udowodnienie istnienia rynku na produkty powstające dzięki składnikowi). MSSF 38 zobowiązuje do udowodnienia dostępności stosownych środków technicznych, finansowych i innych, które mają służyć do ukończenia składnika, oraz możliwości wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi (MSR 38).

Do wartości niematerialnych i prawnych w świetle ustawy o rachunkowości zaliczyć można jedynie pozytywnie zakończone koszty prac rozwojowych. Koszty prac rozwojowych, które nie zostały ukończone, powinny być aktywowane jako rozliczenia międzyokresowe kosztów. MSR 38 nie określa konieczności zakończenia prac jako warunku ujęcia tych kosztów w wartościach niematerialnych i prawnych. W polskich regulacjach bilansowych brak jest bezpośrednich regulacji w zakresie identyfikacji i prezentacji kosztów ponoszonych na prace badawczo-rozwojowe. Ustawodawca wprowadza pojęcie *aktywowanych kosztów zakończonych prac rozwojowych* jako składnika wartości niematerialnych i prawnych. Ustawa o rachunkowości wskazuje na odmienne traktowanie kosztów prac badawczych i kosztów prac rozwojowych. Koszty prac rozwojowych prowadzonych na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych, jeżeli łącznie zostały spełnione poniższe warunki:

- a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu produktów lub stosowaniu technologii;
- c) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte według przewidywań przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii (Ustawa, 1994, art. 33 ust. 2; Chluska, 2004).

Koszty zakończonych prac spełniające powyższe warunki powinny być aktywowane, a następnie odnoszone w koszty poprzez umorzenie w kolejnych okresach, w których jednostka czerpie korzyści ekonomiczne z wykorzystywania efektów zakończonych prac rozwojowych (Skulik-Górecka, 2013, s. 217). Koszty prac badawczych i rozwojowych, które nie spełniają kryteriów kwalifikujących ich do wartości niematerialnych i prawnych, powinny być odnoszone w koszty w okresie ich poniesienia (Piotrowska, 2014, s. 244–254).

Wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych stanowi cena ich nabycia lub koszt wytworzenia. W odniesieniu do prac badawczych, których efektem będą prace rozwojowe, zastosowanie znajduje koszt wytworzenia jako kategoria wyceny tworzonego przez jednostkę zasobu. Koszt wytworzenia zakończonych (wynikiem pozytywnym) prac rozwojowych obejmuje zgodnie z art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości:

- a) koszty bezpośrednio dotyczące danej pracy rozwojowej;
- b) uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wykonaniem pracy rozwojowej (Ustawa, 1994, art. 28 ust. 3).

W prawie bilansowym zostały określone warunki, którym muszą odpowiadać koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez przedsiębiorstwo, by mogły zostać zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych.

Koszt wytworzenia w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy oraz koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych

w celu ich sfinansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu. Oznacza to, że do kosztów wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również prowizje i odsetki od kredytów bankowych zaciągniętych na zakup usług obcych (badań, testów, itp.) dotyczących prowadzonych prac rozwojowych, a także ujemne różnice kursowe od tych kredytów. Dodatkowo różnice kursowe będą obniżać koszt powstającej wartości niematerialnej i prawnej. Uwzględnienie w cenie nabycia i koszcie wytworzenia omawianych kosztów następuje za okres do czasu oddania wartości niematerialnych i prawnych do używania.

Ustawodawca dużo miejsca poświęca aktywowanym kosztom prac rozwojowych, a nie kosztom ponoszonym na prace badawczo-rozwojowe. Mając jednak wytyczne w zakresie identyfikacji kosztu wytworzenia, właściwym miejscem identyfikacji ponoszonych kosztów są wyodrębnione w strukturze rachunkowości koszty rodzajowe (zespół 5), które na zakończenie okresu sprawozdawczego winny być aktywowane jako element rozliczeń międzyokresowych z właściwymi adnotacjami w zakresie identyfikacji zagregowanych w nich pozycji w informacji dodatkowej stanowiącej istotny element sprawozdania finansowego.

Uwagi końcowe

W kontekście zaprezentowanych rozwiązań z zakresu prawa podatkowego dotyczących identyfikacji i klasyfikacji działalności badawczo-rozwojowej przedsiębiorstw należy podkreślić, iż nastąpił progres w obszarze przeprowadzanych zmian legislacyjnych (Stępień, 2012, s. 217). Na uwagę zasługuje fakt, że ustawodawca doprecyzował pojęcie działalności badawczo-rozwojowej, prac badawczych czy prac rozwojowych. Jednak limity odliczeń wynikające z ustaw podatkowych są na niższych poziomach, niż miało to miejsce do 2016 roku, co niewątpliwie ogranicza korzyści z wdrożenia wyżej wymienionych odliczeń do zarządzania podatkami przedsiębiorstwa. Na uwagę zasługuje również brak odpowiednich regulacji z zakresu prawa bilansowego dotyczących metodologii identyfikacji, ewidencji i prezentacji kosztów ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową, co przyczynia się do powstania luki legislacyjnej w badanym obszarze.

Literatura

- Adamczyk, A. (2012). Rola podatkowych instrumentów wsparcia działalności B+R w kształtowaniu bazy podatkowej podatku dochodowego od osób prawnych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 708, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 192–200.
- Chluska, J. (2004). *Podstawy rachunkowości*. Częstochowa: Wyd. WZPCz.
- Hejnar, J. (2007). Zarys teorii wyceny bilansowej. W: B. Micherda (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe* (s. 11–21). Warszawa: Difin.
- Iwin-Garżyńska, J. (2012). Wybrane aspekty opodatkowania kosztu kapitału własnego w przedsiębiorstwach polskich. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, 708; Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 107–129.
- Kotler, Ph., Caslione, J.A., (2009). *Chaos. Zarządzanie i marketing w erze turbulencji*. Warszawa: MT Biznes.
- Micherda, B. (2004). *Współczesna rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu jednostki gospodarczej*. Kraków: Wyd. AE w Krakowie.

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości MSR 38. Dz.Urz. UE L 320.
- Piotrowska, K. (2014). Polityka rachunkowości w zakresie prac badawczo-rozwojowych a wynik finansowy. W: A. Kostur, J. Pfaff (red.), *Polityka rachunkowości a kształtowanie wyniku finansowego* (s. 244–254). Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Romanowska, M. (2010). Przełomy strategiczne w przedsiębiorstwie. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH*, 98, 7–15.
- Sałek, R. (2014). Algorytm postępowania decyzyjnego w działalności innowacyjnej przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe – Politechnika Śląska. Organizacja i Zarządzanie*, 68, 243–253.
- Skowron-Grabowska, B. (2004). Problem innowacyjności w aspekcie strategii przedsiębiorstwa i programów unijnych. W: J. Szopa, P. Pachura (red.), *Polska w Unii Europejskiej. La Pologne – nouvelle voisine dans l'UE. Poland in the European Union* (s. 259–267). Częstochowa: Wyd. WZPCz.
- Skrzywan, S. (1969). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Skulik-Górecka, A. (2013). Kwalifikacja i wycena kosztów zakończonych prac rozwojowych w świetle ustawy o rachunkowości oraz MSR/MSSF. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 765, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 61, 209–218.
- Stępień, M. (2010). *Problem zgodności prawa bilansowego i prawa podatkowego w aspekcie pomiaru kategorii ekonomicznych*. Kraków: Wyd. UE w Krakowie.
- Stępień, M. (2012). Wybrane problemy ustalania dochodu w świetle prawa podatkowego i bilansowego. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 708, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 217–226.
- Suszyński, C. (2007). *Przedsiębiorstwo. Wartość. Zarządzanie*. Warszawa: PWE.
- Turek, I. (2015). *Współpraca między organizacjami w zarządzaniu pracami badawczo-rozwojowymi*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Ustawa z 25.09.2015 o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności. Dz.U. poz. 1767.
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2007). W: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*. T. 1. Warszawa.

TAX MANAGEMENT IN THE CONTEXT OF TAX RELIEF ON NEW TECHNOLOGIES

Abstract: *Purpose* – The aim of this paper is to identify and evaluate the possibility and conditioning of the application of tax relief on new technologies in the context of valid regulations of balance sheet and tax law.

Design/methodology/approach – A monographic methodology of research has been adopted in the article, using information in the qualitative descriptive form. The available literature on the subject underwent the method of analysis and logical construct, taking into account the existing scope of tax law.

Findings – The result of the research is the construction of methodology within the scope of relations between accounting systems and the scope of the application of tax law in an enterprise with the aim of improving the quality of management within the application of tax relief on new technologies.

Originality/value – Building market advantage in a competitive and turbulent environment frequently translates into searching for smaller opportunities among a great deal of activities of an enterprise. One of such activities is the implementation of changing legal regulations into the accounting system of an enterprise. The topic in question is hence up-to-date and vital from the perspective of improving the quality of management of an enterprise through building market advantage in the area of both the accounting system, and the application of tax relief on new technologies within the scope of tax law.

Keywords: tax management, tax relief on new technologies

Cytowanie

Stępień, M. (2016). Zarządzanie podatkami w aspekcie ulgi na nowe technologie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 141–149. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-13.

Obszary optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw

Andrzej Stolarski*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest dokonanie klasyfikacji metod optymalizacji podatkowej według trzech obszarów tożsamyh z etapami procesu powstawania i wygasania zobowiązania podatkowego.

Metodologia badania – Artykuł powstał na podstawie studiów nad literaturą i źródłami obowiązującego prawa podatkowego.

Wynik – W opracowaniu została przedstawiona klasyfikacja metod optymalizacji podatkowej w podziale na 3 grupy w zależności od celu stosowania metody.

Oryginalność/wartość – Artykuł stanowi jednolite zestawienie stosowanych przez przedsiębiorców metod optymalizacyjnych.

Słowa kluczowe: podatek, CIT, płynność, preferencje podatkowe, optymalizacja podatkowa, VAT, podatek od czynności cywilnoprawnych, obciążenia parapodatkowe, zobowiązanie podatkowe

Wprowadzenie

Przedsiębiorcy, prowadząc działalność gospodarczą, zobowiązani są do ponoszenia szeregu obciążeń podatkowych i parapodatkowych na rzecz Skarbu Państwa, samorządów, innych podmiotów uprawnionych do ich otrzymywania. Powinności te rodzą szereg obowiązków, których przedsiębiorcy muszą dopełnić, wpływają negatywnie na sytuację majątkową, a przede wszystkim płynność przedsiębiorców. W celu ograniczenia tych negatywnych skutków przedsiębiorcy mogą podejmować szereg działań mających na celu zmniejszenie obciążeń, ich optymalizację. Optymalizacja może być dokonywana w 3 obszarach i polegać na unikaniu obowiązku podatkowego, minimalizacji zobowiązań podatkowych, opóźnieniu terminu płatności podatku lub dostosowaniu go do możliwości przedsiębiorcy.

1. Obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe

Osoby fizyczne i prawne prowadzące działalność gospodarczą są podmiotami zobowiązanymi do zapłaty szeregu podatków. Zobowiązania te zostały nałożone przepisami ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, według której podatkiem jest „publiczno-

* mgr Andrzej Stolarski, Instytut Finansów, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, adres e-mail: andrzej.stolarski@uni.lodz.pl.

prawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”, a podatnikiem „osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu”.

W ustawie tej określone zostały także terminy obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego. Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Na skutek zdarzeń opisanych w odpowiedniej ustawie powstaje zobowiązanie podatkowe przedsiębiorcy wobec organu podatkowego, które musi zostać zaspokojone poprzez jego zapłatę zgodnie z brzmieniem art. 5 Ordynacji podatkowej, który mówi, że „zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”.

Zobowiązanie podatkowe podatnika wygasa w części lub w całości między innymi wskutek: zapłaty podatku, pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta, potrącenia, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku, zaniechania poboru, przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym.

W każdym przypadku uregulowanie zobowiązania podatkowego powoduje powstanie negatywnych skutków ekonomicznych w przedsiębiorstwie w zakresie płynności (Jamroz, Kudert, 2007).

Podstawową formą wygaśnięcia większości zobowiązań podatkowych jest ich zapłata w formie pieniężnej. Stąd też płatności podatkowe mają wpływ na płynność przedsiębiorców, zdolność regulowania na bieżąco ich zobowiązań, wpływając na nią ujemnie. Szczególne przepisy podatkowe ustalają nieprzekraczalne terminy zapłaty podatku, po przekroczeniu których powstaje zaległość podatkowa oraz na przedsiębiorców mogą być nałożone sankcje karnoskarbowe.

Niezależnie od formy zaspokojenia roszczeń podatkowych podatki będą miały zawsze negatywny wpływ na majątek przedsiębiorców, powodując jego zmniejszenie.

Nie bez znaczenia pozostaje też wpływ, jaki podatki mają na organizację przedsiębiorstwa. Wysokość zobowiązań podatkowych ustalana jest w drodze decyzji organu podatkowego lub poprzez obliczenie ich samodzielnie przez podatnika lub płatnika podatku. Przedsiębiorcy często występują zarówno w roli podatnika, jak i płatnika podatku. Nałożone na nich obowiązki wymuszają konieczność utrzymywania odpowiednich działów w przedsiębiorstwie lub korzystanie z usług podmiotów zewnętrznych, co rodzi powstawanie dodatkowych kosztów obciążających rentowność przedsiębiorców, a nieprzekładających się na zwiększenie przychodów.

2. Opodatkowanie przedsiębiorstw

Przedsiębiorcy podlegają następującym podatkom.

Podatek dochodowy od osób fizycznych. Podlegają mu osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą z tytułu przychodów osiąganych z tej działalności. Oprócz przychodów z działalności wykonywanej przez jednoosobowe firmy za przychody z tytułu działalności gospodarczej uważa się również przychody uzyskiwane z tytułu udziału w spółce nieposiadającej osobowości prawnej.

Podatkiem tym są objęte także osoby będące udziałowcami spółek z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółek akcyjnych z tytułu otrzymanej dywidendy. Pomimo że nie są one przedsiębiorcami, w przypadku małych firm i na potrzeby niniejszego artykułu będą za takich uważani.

Opodatkowaniu tym podatkiem podlega dochód z działalności gospodarczej, jednak możliwe są też do zastosowania w przypadku małych przedsiębiorców ryczałtowe formy jego rozliczenia od przychodu lub zapłata stałej kwoty bez względu na uzyskiwane dochody i przychody.

Podatek dochodowy od osób prawnych. Podatkiem tych obłożone są dochody osób prawnych z tytułu prowadzonej działalności. Do jego zapłaty zobowiązane są przede wszystkim spółki kapitałowe – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjna, stowarzyszenia, fundacje i inne osoby prawne. Oprócz osób prawnych do zapłaty tego podatku zobowiązane są też spółki nieposiadające osobowości prawnej – spółki komandytowo-akcyjne oraz podatkowe grupy kapitałowe. Podatkowe grupy kapitałowe mogą być tworzone przez powiązane ze sobą spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, których siedziba znajduje się na terenie Rzeczypospolitej Polskiej, przy jednoczesnym spełnieniu dodatkowych warunków.

Podatek od towarów i usług. Podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Akcyza. Zgodnie z przepisami dotyczącymi akcyzy podatnikami tego podatku są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, czyli dokonują między innymi takich czynności, jak: produkcja wyrobów akcyzowych, wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego, import wyrobów akcyzowych, nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych. Wyrobami akcyzowymi w szczególności są: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy.

Podatek od czynności cywilnoprawnych. Przedsiębiorcy będą zobowiązani do zapłaty tego podatku, jeżeli zawarli umowę sprzedaży, z tytułu której żadna ze stron nie będzie

zobowiązana do zapłaty podatku od towarów i usług; umowę pożyczki jako pożyczkobiorca; umowę spółki i umowę depozytu nieprawidłowego. Ponadto będą podlegali podatkowi od czynności cywilnoprawnych w sytuacji ustanowienia hipoteki, odpłatnego użytkowania lub odpłatnej służebności.

Oplata skarbowa. Oplatę skarbową opłacają przedsiębiorcy, jeżeli wskutek dokonanego przez nich zgłoszenia lub na ich wniosek dokonuje się czynności urzędowej albo jeżeli na ich wniosek wydaje się zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesję).

Podatek od spadków i darowizn. Podatnikami tego podatku są osoby fizyczne. W szczególnych przypadkach także osoby prowadzące działalność gospodarczą, jeżeli w drodze nabycia spadku lub darowizny przyjęły przedsiębiorstwo czy też środki służące wykonywaniu działalności gospodarczej.

Oprócz wyżej wymienionych na przedsiębiorcach może leżeć obowiązek zapłaty takich podatków, jak: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, pozostałe podatki lokalne, a także podatek tonażowy czy też podatek od gier hazardowych.

W literaturze można znaleźć również opinie, że formą obciążeń, jakim podlegają przedsiębiorcy, jest obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne oraz wnoszenia opłat na fundusz pracy. Opłaty te są uciążliwe w przypadku niewielkich przedsiębiorstw i osób rozpoczynających działalność gospodarczych, gdyż są to opłaty stałe, niezależne od wyników działalności przedsiębiorców.

Obowiązkiem opłacania tych składek objęte są osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą oraz wspólnicy spółek osobowych nieposiadających osobowości prawnej. Na równi z prowadzeniem działalności gospodarczej według przepisów o ubezpieczeniu społecznym jest sytuacja, w której 100% udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością należy do jednej osoby fizycznej. Osoba ta zobowiązana jest do opłacania składek na takich zasadach jak osoba prowadząca działalność gospodarczą.

3. Optymalizacja podatkowa

Dzięki znajomości związków zachodzących pomiędzy zdarzeniami gospodarczymi a prawopodatkowym stanem faktycznym unormowanym w poszczególnych ustawach podatkowych zarządzający przedsiębiorstwami mają możliwość wpływania na wysokość ciężarów podatkowych poprzez stosowanie działań optymalizacyjnych (Jamrozy, Kudert, 2007).

Optymalizacja podatkowa jest postrzegana jako planowanie podatkowe mające na celu stworzenie optymalnych pod względem obciążeń podatkowych i parapodatkowych struktur i rozwiązań odnoszących się do podejmowanych przez przedsiębiorców działań gospodarczych (Wyciśłok, 2013).

Pojęcie *optymalizacji podatkowej* można też rozumieć jako wybór takiej formy oraz struktury planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych.

Częstym pytaniem, jakie jest zadawane w odniesieniu do optymalizacji podatkowej, jest pytanie dotyczące legalności takich działań. Należy jednak zauważyć, że jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa. Podatnik ma prawo do ułożenia stosunku prawnego wedle swego uznania, o ile jego treść lub cel nie sprzeciwia się ustawie ani zasadom współżycia społecznego¹, co znalazło potwierdzenie w orzeczeniach sądów administracyjnych.

W przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz wspólników spółek osobowych optymalizacja nie będzie się ograniczała jedynie do obciążeń podatkowych. Optymalizacji mogą podlegać obciążenia parapodatkowe, w szczególności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne i fundusz pracy.

4. Obszary optymalizacji podatkowej

Analizując określony w Ordynacji podatkowej proces powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych, można zauważyć prawidłowość polegającą na tym, że proces ten składa się z 3 następujących po sobie elementów określonych na potrzeby niniejszego artykułu jako etapy.

Etap pierwszy to powstanie zdarzenia niosącego z sobą obowiązek podatkowy i powstanie zobowiązania podatkowego. Etap drugi to określenie zgodnie z odpowiadającą obowiązкови podatkowemu wysokości kwoty zobowiązania podatkowego. Etap trzeci to wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w sposób i w terminie ustalonych w ustawie.

Takie przedstawienie omawianego powyżej procesu pozwala na zdefiniowanie 3 obszarów, w których może być stosowana optymalizacja podatkowa. Pierwszy obszar optymalizacji będzie dotyczył zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego. Drugi obszar optymalizacji odnosi się do ustalania wysokości zobowiązania podatkowego po zaistnieniu zdarzenia. Trzeci obszar optymalizacji podatkowej związany jest z terminem i sposobem zapłaty zobowiązania podatkowego.

W każdym z 3 wymienionych powyżej obszarów mogą być podejmowane działania zgodne z obowiązującym prawem podatkowym, których rezultatem będzie osiągnięcie jednego z 3 celów: brak obowiązku podatkowego lub minimalizacja kwoty obciążenia podatkowego oraz wydłużenie terminu zapłat podatków. Działania te uzależnione będą od zapisów w ustawach regulujących zasady dotyczące poszczególnych podatków i innych obciążeń, jakim podlegają przedsiębiorcy. W dalszej części artykułu zostanie przedstawione zestawienie wybranych metod optymalizacyjnych z uwzględnieniem przynależności do poszczególnych obszarów.

Minimalizacja obciążeń fiskalnych w pierwszym obszarze optymalizacji będzie polegała na takim ułożeniu relacji prawnych, które wyeliminuje z nich zdarzenia pociągające za

¹ Zob. teza wyroku WSA z 30.03.2004, sygn. III SA 2984/02, LEX nr 106923.

sobą powstanie obowiązku podatkowego, a co za tym idzie – zobowiązania podatkowego i konieczności jego zapłaty. Zdaniem autora może to zostać osiągnięte poprzez całkowitą eliminację zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w danym podatku lub ukształtowanie relacji w taki sposób, by w miejsce danego zdarzenia zaistniało inne, związane z podatkiem, przy zastosowaniu którego zobowiązanie podatkowe będzie niższe. Poniżej zostały zaprezentowane i krótko omówione przykłady takich działań.

Wybór formy prawnej prowadzonego przedsiębiorstwa, korzyści podatkowe dla wspólników spółki osobowej. Przedsiębiorca rozpoczynający działalność staje przed decyzją dotyczącą wyboru formy prawnej dla prowadzonego przedsięwzięcia. Podejmując taką decyzję, należy wziąć pod uwagę względy biznesowe, ale także podatkowe. Do optymalizacji pozycji podatkowej przedsiębiorcy mogą skorzystać z możliwości prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki osobowej.

Osoby fizyczne, prowadząc działalność gospodarczą poprzez spółkę kapitałową, partycypując w zyskach spółki w formie dywidendy, narażają się na podwójne opodatkowanie: pierwszy raz na poziomie korporacyjnym, kiedy to zysk spółki jest opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych, i drugi raz na poziomie właścicielskim, opłacając podatek dochodowy od osób fizycznych od przychodów z kapitałów pieniężnych.

Wybór spółki osobowej (z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej) jako formy prowadzenia działalności gospodarczej pozwala na wyeliminowanie zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych. Wspólnicy spółki osobowej będący osobami fizycznymi opłacają podatek dochodowy od osób fizycznych w takim zakresie, w jakim uczestniczą w zysku tej spółki. Dzięki temu rozwiązaniu ich dochód z danego przedsięwzięcia opodatkowany jest jednokrotnie.

Sprzedaż przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części może stanowić formę uniknięcia opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku likwidacji działalności lub zaniechania jej w części. Zakończenie działalności wiąże się z obowiązkiem sporządzenia spisu posiadanego rzeczowego majątku i naliczeniem od jego wartości podatku od towarów i usług. Mając na względzie, że sprzedaż przedsiębiorstwa jest wyłączona z opodatkowania, przedsiębiorca może rozważyć dokonanie tej transakcji. Dzięki temu nie doprowadzi do zaistnienia zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług.

Podobne skutki przyniesie darowizna przedsiębiorstwa. Jeżeli zostanie dokonana na rzecz bliskich, to oprócz wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT zaistnieją korzyści podatkowe po stronie obdarowanego. Przyjmując darowiznę, uniknie opodatkowania podatkiem dochodowym oraz podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż darowizna nie podlega tym podatkom.

Wybór opodatkowania podatkiem od towarów i usług przy sprzedaży zwolnionej z opodatkowania jest możliwy w przypadku dostawy używanej nieruchomości. Umowa sprzedaży nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeżeli nie jest obciążona podatkiem VAT. Sytuacja taka występuje w przypadku zbycia używanych nieruchomości. Jednak przy zachowaniu wymogów określonych w ustawie o podatku od towarów i usług możliwe jest zastosowanie opodatkowania VAT. Pomimo że

kwota podatku VAT przy takiej transakcji jest znacznie większa niż podatku od czynności cywilnoprawnych, to podatek ten może zostać kupującemu zwrócony lub wykorzystany do obniżenia podatku należnego w trakcie prowadzonej przez kupującego działalności. Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowiłby trwałe obciążenie.

Omówione powyżej działania obrazują możliwość eliminacji źródeł powstawania obowiązku podatkowego lub takiego ich wyboru, który pozwoli na osiągnięcie przez przedsiębiorcę korzyści podatkowych.

W drugim obszarze optymalizacji znajdują się strategie i metody pozwalające na minimalizację zobowiązania podatkowego w przypadku, gdy obowiązek podatkowy już powstał. Podejmowane działania mają na celu wykorzystanie zwolnień, odliczeń i innych rozwiązań pozwalających na redukcję kwoty, jaką podatnik będzie zobowiązany zapłacić organowi podatkowemu.

W tym obszarze istnieje szereg możliwych do zastosowania rozwiązań optymalizacyjnych, w szczególności w odniesieniu do podatków dochodowych. Możliwe do zastosowania strategie polegają na ogół na minimalizacji przychodów podatkowych, maksymalizacji kosztów podatkowych, stosowaniu odliczeń od dochodu, a także na wyborze formy rozliczania podatku dochodowego przez osoby fizyczne. Jako przykłady strategii przychodowych można wymienić:

- a) stosowanie zwolnień przychodów od opodatkowania;
- b) wybór metody rozliczania różnic kursowych, dzięki której do przychodów zalicza się jedynie różnice kursowe zrealizowane, szczególnie gdy przedsiębiorca zamierza dokonać przewalutowania kredytu;
- c) konwersję pożyczki udzielonej przez wspólnika na udziały zamiast jej umorzenia;
- d) stosowanie umowy najmu w miejsce umowy użyczenia oraz unikanie powstawania nieodpłatnych świadczeń.

Do strategii kosztowych zalicza się:

- a) stosowanie przyspieszonej amortyzacji środków trwałych;
- b) jednorazowe zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na środki trwałe;
- c) zaliczanie w koszty wydatków na prace badawczo-rozwojowe;
- d) wybór metody zaliczania w koszty uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych przez udziałowców spółkom kapitałowym;
- e) umorzenie nieściągalnych należności, ujmowanie w kosztach uzyskania przychodów odpisów aktualizacyjnych należności, których nieściągalność została uprawdopodobniona;
- f) odroczenie kosztów uzyskania przychodów, gdy przedsiębiorca ponosi stratę lub zawiesił działalność.

W strategiach dochodowych stosuje się takie narzędzia optymalizacyjne, jak wykorzystanie ulg i odliczeń podatkowych od dochodu, rozliczenie strat z lat ubiegłych oraz przeniesienie i maksymalizacja dochodu w podmiotach powiązanych o korzystniejszej pozycji optymalizacyjnej.

Osoby fizyczne mają prawo wyboru formy rozliczania podatku dochodowego od dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej. Mogą wybierać pomiędzy metodą ogólną, metodą liniową oraz ryczałtowymi formami rozliczania podatku dochodowego. Dzięki analizie poziomu przychodów i kosztów oraz innych uwarunkowań biznesowych przedsiębiorcy są w stanie określić, która forma rozliczenia podatku spowoduje minimalizację kwot zobowiązań podatkowych.

W pewny zakresie możliwe jest podjęcie działań optymalizacyjnych w podatku VAT. Poprzez wybór zwolnienia podmiotowego mali przedsiębiorcy, których przychody w ciągu roku nie przekroczyły określonego progu, mogą nie płacić VAT należnego.

Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą lub będące współnikami spółek osobowych zobligowane są do opłacania składek na ubezpieczenie społeczne. Jeżeli rozpoczynają działalność, mogą skorzystać z preferencyjnego opłacania składek przez dwa pierwsze lata prowadzenia działalności. Mogą też wykorzystać do optymalizacji tego obciążenia tak zwany zbieg tytułów ubezpieczenia na przykład w sytuacji, gdy zawarli z innym podmiotem umowę o pracę lub zlecenia. W takiej sytuacji nie będą podlegać obowiązkowi opłacenia składek na ubezpieczenie społeczne.

Trzeci obszar to katalog strategii, jakie będą miały zastosowanie już po powstaniu obowiązku podatkowego i ustaleniu kwoty zobowiązania podatkowego. Postępowanie optymalizacyjne w tej kategorii w głównej mierze będzie polegało na opóźnieniu terminu zapłaty podatku, redukcji kwot zaliczek na podatek oraz powiązaniu momentu zapłaty podatku z uzyskaniem przez przedsiębiorcę środków na zapłatę podatku.

Podmioty rozliczające podatek dochodowy zobowiązane są do wnoszenia na rzecz budżetu miesięcznych zaliczek, których wysokość ustalana jest na podstawie dochodu osiągniętego w rozliczanym roku podatkowym. Podatek za rok podatkowy ustalany jest do 31 marca lub 30 kwietnia następnego roku.

Możliwe jest zastosowania w rozliczeniach metody zwanej „metodą uproszczonych zaliczek”. Stosujący ją podmiot oblicza zaliczki na podstawie dochodu wynikającego z zeznania podatkowego złożonego w roku poprzedzającym rok podatkowy i opłaca je co miesiąc w stałej wysokości. W przypadku małych podatników dozwolone jest stosowanie zaliczek kwartalnych. Zaliczki na podatek dochodowy ustalane są za okresy kwartalne. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą też w celu optymalizacji terminu płatności zaliczek na podatek ustalić inny rok podatkowy, niepokrywający się z rokiem kalendarzowym.

Podatnicy podatku VAT mają prawo do stosowania w rozliczeniu podatku metody kasowej, która pozwala na powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z momentem wpływu środków pieniężnych z tytułu należności. Dopuszczalne jest także stosowanie rozliczeń kwartalnych podatku w miejsce miesięcznych.

Uwagi końcowe

Optymalizacja podatkowa może się odbywać w jednym z 3 obszarów powiązanych z procesem powstawania i wygasania zobowiązania podatkowego. Działania mające na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych mogą polegać na eliminacji zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego. Po powstaniu zdarzenia przedsiębiorcy mogą podjąć działania polegające na redukcji kwoty zobowiązań podatkowych i w ostatnim etapie dokonać wyboru takich rozwiązań, które pozwolą na odłożenie obowiązku zapłaty w czasie. W procesie osiągnięcia celów optymalizacyjnych mogą być zastosowane rozwiązania wynikające wprost z ustaw podatkowych i Ordynacji podatkowej lub specjalnie stworzone w tym celu struktury i formy.

Literatura

- Ickiewicz, J. (2014). *Podatki, składki, opłaty. Fiskalne obciążenia działalności gospodarczej*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Jamroz, M., Kudert, S. (2007). *Optymalizacja a uchylanie się od opodatkowania*. Warszawa: ABC.
- Mastalski, R. (2014). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Smoleń, P., Wójtowicz, W. (2015). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 195.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2016, poz. 68.
- Ustawa z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2016, poz. 195.
- Ustawa z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2015, poz. 1649.
- Wycisłok, J. (2013). *Optymalizacja podatkowa*. Warszawa: C.H. Beck.

THE AREAS OF ENTREPRENEURS TAX OPTIMIZATION

Abstract: Purpose – The purpose of this article is to present classification of tax optimization methods with comparison to the tax liability's creation and expiration process.

Research/methodology – Article is based on the study of literature and sources of the applicable tax laws.

Result – The study was presented classification of methods of tax optimization divided into three groups depending on the purpose of application of the method.

Originality/value – The article is a summary of tax optimization methods used by entrepreneurs.

Keywords: tax, CIT, liquidity, tax preferences, tax optimization, VAT, stamp duty, tax liability

Cytowanie

Stolarski, A. (2016). Obszary optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 151–159. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-14.

POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny)

Stefan Babiarczy*

Streszczenie: *Cel* – Zasadniczym celem artykułu jest wykazanie prawnej niedopuszczalności opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako zbioru rzeczy i praw majątkowych, a dopuszczalności opodatkowania nim poszczególnych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w jego skład. Równorzędnym i zasadniczym celem tego artykułu jest wykazanie, że brak wyodrębnienia w treści umowy sprzedaży cen jednostkowych tych rzeczy i praw majątkowych nie musi prowadzić do sankcyjnego opodatkowania ich najwyższą stawką podatkową, a także wykazanie niedopuszczalności opodatkowania tym podatkiem rzeczy i praw w ogóle nieobjętych obowiązkiem podatkowym.

Celem ubocznym była krytyczna analiza niektórych orzeczeń sądów administracyjnych dopuszczających możliwość opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako rzeczy (prawa majątkowego) i niedopuszczających możliwości korekty deklaracji podatkowej dla uniknięcia sankcyjnej stawki podatku.

Metodologia badania – W artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę prawniczą tekstów aktów prawnych, to jest ustaw:

- o podatku od czynności cywilnoprawnych,
- Kodeks cywilny,
- o podatku od towarów i usług,
- nieobowiązującej ustawy o opłacie skarbowej,
- Prawo o notariacie,
- Ordynacja podatkowa.

Wynik – Przeprowadzona analiza pozwoliła na wniosek, że umowa sprzedaży przedsiębiorstwa jako zbioru rzeczy i praw majątkowych nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a opodatkowaniu nim podlegają poszczególne rzeczy i prawa majątkowe. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jest wadliwie skonstruowany i prowadzi do nieporozumień co do rozumienia obowiązku wyodrębnienia w czynności cywilnoprawnej wartości rzeczy i praw majątkowych oraz niedopuszczalności zastosowania jako sankcji najwyższej stawki podatku. Wykazano także, że niedopuszczalne jest opodatkowanie tym podatkiem tych rzeczy i praw majątkowych, które nie są objęte obowiązkiem podatkowym w tym podatku, a wchodzi w skład przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: przedsiębiorstwo, podatek od czynności cywilnoprawnych, wyodrębnienie rzeczy i praw majątkowych, stawka najwyższa, sankcja

* dr Stefan Babiarczy, Naczelny Sąd Administracyjny, e-mail: sbabiarczy@nsa.gov.pl.

1. Przedstawienie problemu

Umowa sprzedaży przedsiębiorstwa albo używając języka prawnego – „umowa zbycia przedsiębiorstwa jako zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych” powoduje na gruncie regulacji zawartej w ustawie z 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych¹ szereg spornych problemów, które wymagają odpowiedzi. Kwestią pierwszą jest to, czy przedsiębiorstwo jako zbiór rzeczy i praw majątkowych może być przedmiotem opodatkowania. Drugą jest to, czy nieobjęte umową zbycia przedsiębiorstwa jego składniki powinny stanowić przedmiot opodatkowania. Trzecią natomiast to, jaką stawkę (stawki) podatku należałoby zastosować w przypadku zbycia przedsiębiorstwa. Odpowiedź na pytanie pierwsze wiąże się z tym, że już art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.c.c. stanowi, że podatkowi podlega umowa sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, a przedsiębiorstwo rzeczą nie jest. Z kolei z art. 55² k.c. wynika, że czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko to, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności albo z przepisów szczególnych. Natomiast art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wskazuje, że „podatek pobiera się według stawki najwyższej, (...) jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki – od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”. W zakresie tych dwóch ostatnich zagadnień, powiązanych z sobą, rozważenia wymaga to, o jakie wyodrębnienie chodzi, w umowie, w deklaracji podatkowej, jej korekcie, i ewentualnie to, jak rozumieć sformułowanie „od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”.

Zagadnienie opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa było już przedmiotem rozważań w piśmiennictwie (zob. Krempa, 2002, s. 23–28; Panek, 2008a, s. 24–28; 2008b, s. 28–29; Derejko-Kotowska, 2008, s. 24–27; Pełczyński, 2000, s. 20; Niestrzębski, 2001, s. 25; Michna, Pustuł, 2003, s. 63; Jamroży, 2004, s. 60–61), a także w orzecznictwie sądów administracyjnych². Poglądy wyrażone na to zagadnienie tak w piśmiennictwie, jak i w orzecznictwie są rozbieżne. Jednak w jednym poglądy są zbieżne, a mianowicie odrzucają koncepcję opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa jako rzeczy zbiorowej (*universitas rerum*) jako przestarzałą, a proponowaną przez J. Webera (Krempa, 2002, s. 23, 25 i podane tam poglądy na pojęcie *przedsiębiorstwa*). Z tego też powodu zagadnienie to jest w dalszym ciągu aktualne, tym bardziej że w piśmiennictwie i orzecznictwie nie zwrócono uwagi na niedostrzegane dotąd aspekty tego zagadnienia.

¹ Dz.U. 2015, poz. 626, z późn. zm. (dalej: u.p.c.c.).

² Zob. wyrok NSA z 20.03.1996, sygn. I SA/Gd 2908/94, ONSA 1997, nr 1, poz. 33; wyrok NSA z 21.05.1998, sygn. I SA/Gd 2002/96, ONSA 1999, nr 2, poz. 57; wyrok NSA z 22.10.2002, sygn. III SA 796/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 11, s. 4; wyrok NSA z 14.01.2003, sygn. III SA 1492/01, „Glosa” 2003, nr 8, s. 40.

2. Przedmiot umowy zbycia przedsiębiorstwa

Definicja przedsiębiorstwa jest definicją klasyczną, niepełną (częstkową) (Wronkowska, Zieliński, 1993, s. 129, 132). Pojęcie *przedsiębiorstwo* zostało zdefiniowane w art. 55¹ k.c. Stosownie do tego przepisu „przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Takie przedmiotowe ujęcie przedsiębiorstwa zespala zarówno składniki natury niematerialnej (pkt 1, 5, 6, 7, 9), jak i materialnej (pkt 2, 4, 8), które traktuje się jako zorganizowaną masę majątkową. Przedsiębiorstwo jako zespół składników materialnych i niematerialnych może być przedmiotem umowy zbycia (sprzedaży, zamiany, darowizny). W jego skład wchodzi ogół praw podmiotowych, stosunków faktycznych oraz różnych innych wartości, jakie podmiot prawa, sam lub ze współdziałającymi osobami, wiąże w zorganizowany zespół, ustalając jego cel gospodarczy.

Prawami wchodzącymi w skład tego zespołu mogą być zarówno prawa rzeczowe i inne prawa bezwzględne (własność, prawa własności przemysłowej), prawa względne (płynące z umów sprzedaży, najmu, dzierżawy, leasingu, umów licencyjnych, umów *know-how* itd.).

Do stosunków faktycznych zaliczy należy zakres i walory dostawców, odbiorców, opinie o przedsiębiorstwie, lokalizację, ściągalsność wierzytelności itd., a innymi wartościami są na przykład system organizacyjny, doświadczenie w produkcji, jakość technologii itd. (Grzybowski, 1985, s. 459; Wolter, 1967, s. 214–216).

Charakterystyczne jest to, że w skład tej masy majątkowej mogą wchodzić, jak wskazano, różnorodne składniki – zespolone dla wypełnienia funkcji prowadzenia działalności gospodarczej i przysługujące przedsiębiorcy w postaci różnorodnych praw majątkowych pod różnym tytułem prawnym (zob. Gniewek, 2013, s. 360).

Porównując wskazane wyżej w art. 55¹ k.c. rzeczy i prawa majątkowe z regulacją zawartą w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., należy zauważyć, że ten ostatni przepis nie wskazuje, żeby przedsiębiorstwo mogło podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych jako

takie. Nie jest bowiem rzeczą tylko zbiorem praw lub rzeczy (zob. M. Pyziak-Szafnicka w: Safjan, 2012, s. 874; Ignatowicz, 2000, s. 18–19). Umowa sprzedaży przedsiębiorstwa z uwagi na to, że przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, nie może więc z istoty podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i jako takie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, to opodatkowaniu nim powinny podlegać odrębnie wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe. Dlatego pogląd sformułowany w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 stycznia 2012 roku (sygn. II FSK 1662/10, „Gazeta Prawna” 2011/16/2), zgodnie z którym „umowa sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części co do zasady podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.”, jest błędny. Trafnie natomiast Sąd przyjął, że do ważności umowy zbycia przedsiębiorstwa i jego opodatkowania (tu powinno być: opodatkowania rzeczy i praw majątkowych wchodzących w jego skład) nie ma znaczenia to, czy przedsiębiorca (nabywca – zbywca) prowadzi działalność gospodarczą. Zespół składników niematerialnych i materialnych ma być przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej, a nie że na jego podstawie ta działalność (musi być) jest prowadzona w chwili zawarcia umowy. W sprawie tej Sąd nie zwrócił uwagi na to, że przedsiębiorstwo (zorganizowana część przedsiębiorstwa) nie podlega jako takie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bo wyłącza go z jego zakresu przedmiotowego art. 6 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług³, przez co możliwe jest opodatkowanie rzeczy i praw majątkowych, aportów podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a przynajmniej objęcie tych przedmiotów zakresem przedmiotowym tej ustawy. Niestety z treści uzasadnienia wyroku nie wynika precyzyjnie, co zostało w istocie opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych, właśnie z uwagi na posługiwanie się jako przedmiotem opodatkowania przedsiębiorstwem. Nie jest zatem jasne, czy objęto w tej czynności prawnej opodatkowaniem „określone nieruchomości oraz działkę wymienione w pkt 5) § 1.1., przeznaczone do oddzielnej sprzedaży, której zresztą (jak napisano), dokonano przed zawarciem przedmiotowego aktu”.

Jest oczywiste, że strony mogą, nie naruszając istoty przedsiębiorstwa, wyłączyć z niego określone składniki bez konsekwencji w zakresie ważności umowy; jednak skoro przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i nie podlega opodatkowaniu jako takie na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.c.c., to tym samym ani organ podatkowy, ani tym bardziej sąd nie są uprawnieni do oceny tego wyłączenia. Jeżeli owe nieruchomości były objęte inną umową sprzedaży, to podlegała ona opodatkowaniu jako odrębny przedmiot i organ podatkowy w tej sprawie nie mógł włączyć jej do przedsiębiorstwa i objąć podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jeżeli w akcie notarialnym stanowiącym umowę sprzedaży przedsiębiorstwa określonego jako „Przedsiębiorstwo Produkcyjne «H» S.A. w K.”, jako zorganizowanego zespołu składników niematerialnych i materialnych, nie wskazano precyzyjnie i szczegółowo (w załączniku, protokole), co wchodziło w jego skład jako rzeczy i prawa majątkowe, to dokumenty przetargowe mogły tylko co najwyżej stanowić materiał dowodowy pomocniczo, pozwalający ustalić przedmiot umowy sprzedaży i opodatkowania, a nie to, czy był to zorganizowany

³ Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm.

zespół składników przeznaczony do prowadzenia przedsiębiorstwa, bo ta okoliczność nie miała większego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy. O ile nie budzi wątpliwości kwestia opodatkowania rzeczy, te bowiem podlegają opodatkowaniu tak przy umowie sprzedaży, jak i przy umowie zamiany, to powstaje problem, a mianowicie, jak postąpić w przypadku, gdy w skład przedsiębiorstwa wchodzi prawa majątkowe, na przykład obligacyjne, czy prawa majątkowe niezbywalne, na przykład użytkowanie. W tym ostatnim przypadku art. 254 k.c. wprost stanowi, że jest ono niezbywalne. Z uwagi na to w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i) u.p.c.c. podatkiem od czynności cywilnoprawnych opodatkowuje się tylko czynność prawną ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, a nie przeniesienia użytkowania. Nie można więc odmiennie niż w przypadku innych czynności prawnych wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a), b), d), e), f) u.p.c.c. opodatkować przeniesienia praw z tych czynności. Podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie podlegają też czynności, których przedmiotem są prawa majątkowe, ale wynikające z umów najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, komisu czy leasingu⁴. Umowa leasingu jest zgodnie z art. 709¹ k.c. umową korzystania z rzeczy, o której mowa w art. 55¹ pkt 3 k.c. Jest więc prawem majątkowym, jednak w wyniku umowy zbycia (sprzedaży, zamiany, darowizny) przedsiębiorstwa nie dochodzi do przeniesienia własności prawa do korzystania z rzeczy, o ile zbywca był tylko korzystającym z rzeczy, gdyż w przeciwnym razie prowadziłoby to do nieważności umowy w tej części jako naruszającej zasadę *nemo plus iuris in alium transferre potest quam ipse habet* (nikt nie może przenieść na inną osobę więcej praw, niż jemu przysługuje) (Ignatowicz, 1977, s. 93; Piątkowski, 1977, s. 239)⁵. Z woli ustawodawcy wynika, że podatek od części cywilnoprawnych dotyczyć powinien obrotu nieprofesjonalnego, a wspomniane wyżej umowy występują z reguły w obrocie profesjonalnym i dlatego właściwsze będzie poddanie ich opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (Ofiarski, 2009, pkt 3). Skoro tak, to nie mogą podlegać podatkowi od czynności cywilnoprawnych zarówno przeniesienie użytkowania, jak i wyżej wymienione prawa obligacyjne mimo ich majątkowego charakteru. Nie są bowiem objęte przedmiotem opodatkowania. Nie można przecież sprzedać praw z umowy najmu, dzierżawy czy użytkowania. Użytkowanie i opodatkowanie ustanowienia użytkowania jest możliwe, o ile ustanowiono go jako odpłatne ustanowienie użytkowania na przedsiębiorstwie. Wówczas, co oczywiste, czynność ta podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a stawka podatku wyniesie 1%, zaś podstawą opodatkowania będzie wartość świadczeń użytkownika za okres, na który prawo to zostało ustanowione.

⁴ Jest charakterystyczne to, że podlegały one opodatkowaniu opłatą skarbową na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. B), d) nieobowiązującej już ustawy z 31.01.1989 o opłacie skarbowej. Dz.U. nr 4 poz. 23, z późn. zm.

⁵ Jednak jak się podkreśla w tej ostatniej publikacji, od zasady tej istnieją też wyjątki np. uregulowane w art. 169 k.c., art. 83 § 2, art. 1028 k.c. i art. 170 k.c.

3. Zbycie przedsiębiorstwa

Zwrot *zbycie przedsiębiorstwa* jest określeniem języka prawnego. Otóż z art. 75¹ § 1 k.c. wynika, że „zbycie lub wydzierżawienie przedsiębiorstwa albo ustanowienie na nim użytkowania powinno być dokonane w formie pisemnej z podpisem notarialnie poświadczonym”. Natomiast kolejne paragrafy tego artykułu wskazują, że:

„§ 2. Zbycie przedsiębiorstwa należącego do osoby wpisanej do rejestru powinno być wpisane do rejestru.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio w wypadku wydzierżawienia przedsiębiorstwa lub ustanowienia na nim użytkowania.

§ 4. Przepisy powyższe nie uchybiają przepisom o formie czynności prawnych dotyczących nieruchomości”.

Przepis art. 75 § 1 i 2 k.c., używając określenia *zbycie przedsiębiorstwa*, nawiązuje do zasad ogólnych (art. 155 k.c.). Z art. 155 § 1 k.c. wynika, że „umowa sprzedaży, zamiany darowizny, przekazania nieruchomości lub inna umowa zobowiązująca do przeniesienia własności rzeczy co do tożsamości oznaczonej (a przedsiębiorstwo jest przedmiotem, ale nie rzeczą, oznaczonym co do tożsamości), przenosi własność na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo że strony inaczej postanowiły” (Gniewek, 2013, s. 584–585; Norek, s. 130). Każda z tych umów jest umową konsensualną, przy czym strony mogą nadać umowie skutek rzeczowy, a więc wymagający przeniesienia posiadania.

Jeżeli czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko to, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych, to w istocie zbywca i nabywca nie muszą co do zasady oznaczać składników, które wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Wystarczy tylko, by w treści umowy notarialnej, gdy wchodzi w jego skład nieruchomość, bądź na umowie z podpisami notarialnie poświadczonymi dokładnie oznaczyć przedsiębiorstwo. Jeżeli zbywca jest wpisany do rejestru, to oznaczenie przedsiębiorstwa powinno być zgodne z rejestrem i wpisane do niego jego zbycie. Skoro strony umowy zbycia przedsiębiorstwa mogą postanowić o niezaliczeniu do przedmiotu umowy zbycia niektórych jego składników, to powstaje pytanie o to, jakie to może wywołać skutki na gruncie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Jak wspomniano, przedsiębiorstwo nie jest rzeczą i jego sprzedaż nie podlega jako taka podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniu podlegają wchodzące w jego skład rzeczy oraz prawa majątkowe i to, jak wskazano, nie wszystkie.

Dla uniknięcia nieporozumień z organami podatkowymi na tle opodatkowania tych rzeczy i praw majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, także dla uniknięcia problemów związanych z zastosowaniem najwyższej stawki podatkowej, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., należy wskazać najbardziej prawidłowe sposoby postępowania w tym zakresie. Jak wskazuje się w piśmiennictwie (Gniewek, 2013, s. 585; Oleszko, 2012, s. 507)⁶, tych sposobów jest kilka, z tym że sposób polegający na braku wskazania szczegó-

⁶ Jest charakterystyczne, że także art. 94 § 1 ustawy z 14.02.1991 – Prawo o notariacie (Dz.U. 2014, poz. 164, z późn. zm.) dopuszcza istnienie załączników do aktów notarialnych.

łowego wszystkich składników przedsiębiorstwa, z oznaczeniem tylko nazwy zbywalnego przedsiębiorstwa, z uwagi na wyżej opisane problemy dowodowe nie jest zalecany. Mimo wszystko umowy tego rodzaju są prawnie dopuszczalne. Powstaje pytanie o to, co będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych – przedsiębiorstwo jako rzecz czy poszczególne składniki, o ile będą rzeczami i prawami majątkowymi. W takiej sytuacji nie jest dopuszczalne ani opodatkowanie przedsiębiorstwa jako całości, tym bardziej gdy wchodzi w jego skład prawa majątkowe niepodlegające przeniesieniu jako własność. Nie można przecież bez naruszenia art. 217 Konstytucji RP i art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.c.c. poddać obowiązkowi podatkowemu to, co jemu nie podlega. Do sposobów zalecanych należą:

- a) określenie w akcie notarialnym zbywanego przedsiębiorstwa wraz z podaniem wszystkich jego składników, w tym nieruchomości, z dalszym odesłaniem do załącznika wskazującego na ruchomości, składniki materialne i niematerialne z oznaczeniem ich wartości jednostkowej i łącznej;
- b) zawarcie w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi umowy sprzedaży przedsiębiorstwa wraz z załącznikiem obejmującym wskazanie składników przedsiębiorstwa oraz zawarcie w formie aktu notarialnego umowy zbycia nieruchomości wchodzących w skład przedsiębiorstwa;
- c) zawarcie umowy sprzedaży nieruchomości w formie aktu notarialnego z równoczesnym określeniem w protokole stanowiącym załącznik do niego danych składników przedsiębiorstwa.

W piśmiennictwie (Gniewek, 2013, s. 585) aprobuje się jako dopuszczalny również i ten sposób wskazany pod lit. c), aczkolwiek z zastrzeżeniem przychylniej wykładni z uwagi na brak ścisłej spójności między przedmiotem aktu notarialnego a jego załącznikiem (protokołem).

Z art. 55² i art. 155 § 1 k.c. wynika, że czynność zbycia przedsiębiorstwa (rozporządzenia) następuje *uno actu* jako jednego zdarzenia prawnego (Oleszko, 2012, s. 507). Jednak w piśmiennictwie podkreśla się, że niezbędne jest tutaj zachowanie w toku tego rozporządzenia minimum składników tworzących przedsiębiorstwo. Z uwagi jednak na to, że przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, to organ podatkowy w toku postępowania nie ma ani prawa, ani obowiązku prowadzenia na tę okoliczność dowodów, chyba żeby ustalił, iż strony poprzez taką czynność wyłączenia zmierzały do uniknięcia opodatkowania (np. te wyłączone składniki w istocie objęte były umową zbycia). Wówczas na ogólnych zasadach organ może wykorzystać w tym zakresie dostępne środki prawne uregulowane w art. 122, art. 187 § 1, art. 191, art. 199a § 1–3 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa⁷. W ten sam sposób powinien postąpić organ podatkowy, gdy umowa sprzedaży przedsiębiorstwa zostanie zawarta z określeniem w akcie notarialnym tylko przedsiębiorstwa i nieruchomości wchodzących w jego skład bez wyodrębnienia składników niepodlegających opodatkowaniu. Równocześnie zauważyć tu należy, że podatnik po zawarciu takiej umowy może albo w deklaracji PCC-3, albo w jej korekcie wyłączyć te prawa majątkowe niepodlegające obowiązkowi podatkowemu.

⁷ Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

Zbycie przedsiębiorstwa może również nastąpić w drodze umowy darowizny. Może ona zostać zawarta na ogólnych zasadach pomiędzy wszystkimi podmiotami, a więc osobami fizycznymi, osobami prawnymi, jak i ułomnymi osobami prawnymi. Darowizna może być też zawarta na rzecz osoby trzeciej. W przypadku jednak darowizny przedsiębiorstwa obowiązują podobne zasady zawierania umów jak w przypadku sprzedaży tak co do formy (art. 75¹ k.c.), jak i zastosowania zasady *uno actu*. W tym przypadku opodatkowanie umowy darowizny podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie następuje. Nabycie to podlega podatkowi od spadków i darowizn, a opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlegają tylko przejęte przez obdarowanego długi i ciężary albo zobowiązania darczyńcy (Panek, 2008a, s. 24–28; 2008b, s. 28–29; Derejko-Kotowska, 2008, s. 24–27). W przypadku, gdy z treści aktu notarialnego nie wynika, że obdarowany przejął długi, ciężary lub zobowiązania darczyńcy, to brak oświadczenia obdarowanego o przejęciu tych obowiązków w każdym przypadku powoduje brak podstawy prawnej do obliczenia i pobrania przez płatnika podatku od czynności cywilnoprawnych. Zauważyć tu trzeba, że w przypadku, gdy obdarowany przejmuje długi, ciężary lub zobowiązania spadkodawcy, jest podatnikiem podatku od czynności cywilnoprawnych w tym zakresie. Równocześnie od nabycia na skutek darowizny własności rzeczy lub praw majątkowych będzie podatnikiem podatku od spadków i darowizn (Chustecka, 2012, s. 95–105). Sytuacja ta nie powoduje powstania podwójnego opodatkowania, gdyż dochodzi w niej do opodatkowania dwóch różnych zdarzeń dwoma różnymi podatkami. Należy tu zauważyć, że „w przypadku zawarcia umowy darowizny przedsiębiorstwa zawierającej postanowienia dotyczące przejęcia zobowiązań w trybie art. 519 k.c. obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z chwilą zawarcia umowy. Odmowa wyrażenia zgody przez wierzycieli na przejęcie zobowiązań darczyńcy przez obdarowanego po zawarciu umowy, daje podstawę do wystąpienia z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku od czynności cywilnoprawnych”⁸.

4. Stawka (stawki) podatku w przypadku opodatkowania umowy sprzedaży przedsiębiorstwa. Wyodrębnienie rzeczy lub praw majątkowych

Z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) i b) u.p.c.c. wynika, że przepisy te nie wprowadzają dla umowy sprzedaży przedsiębiorstwa odrębnej stawki podatku. Stawka 2% przeznaczona jest dla umów sprzedaży między innymi nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, a 1% przy przeniesieniu własności innych praw majątkowych. Stosownie zaś do art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. „podatek pobiera się według stawki najwyższej, jeżeli podatnik dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki – od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”. Bez wątpienia

⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z 31.10.2013, sygn. I SA/Bk 234/13, Lex nr 1391448.

jeżeli staniemy na stanowisku, że przedsiębiorstwo mimo braku wskazania wprost podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych, a tak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 lutego 2014 roku (sygn. II FSK 500/12, Lex nr 1425154, „Gazeta Prawna” 2014, 36/2) oraz WSA w Warszawie w poprzedzającym go wyroku z 25 listopada 2011 roku (sygn. III SA/Wa 841/11, Lex nr 1154600), to jednak najpierw trzeba tu zwrócić uwagę na kwestie teoretyczne pojawiające się w treści tego przepisu. Kwestia pierwsza wiąże się z pytaniem, czy wyodrębnienie rzeczy i praw majątkowych opodatkowanych różnymi stawkami podatku musi nastąpić tylko w dokonywanej czynności cywilnoprawnej. Z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika wprost obowiązek zachowania takiej równoczesności dokonania czynności i wyodrębnienia. Użycie w tym przepisie określenia „dokonując czynności cywilnoprawnej, w wyniku której nastąpiło przeniesienie własności, nie wyodrębnił podatnik” oznacza, że ustawodawca użył tu imiesłowu przysłówkowego współczesnego, który wyraża czynność trwającą równocześnie z inną czynnością, tj. czynnością orzeczenia w zdaniu (Doroszewski, Wieczorkiewicz, 1959, s. 237, 284; *Gramatyka współczesnego języka...*, 1984, s. 233–234; Doroszewski, 1976, s. 212–213). W powyższym zdaniu tym orzeczeniem jest fraza *nie wyodrębnił*. Zdanie to wskazuje na wyodrębnienie, które powinno nastąpić w treści czynności cywilnoprawnej. Za równoznaczną z nią uznać też należy załącznik czy protokół będące integralną częścią umowy (*uno actu*). Dokonanie tego wyodrębnienia w załączniku tak czy inaczej spełni wymóg równoczesności z czynnością cywilnoprawną. Trudno byłoby przyjąć, żeby wymogiem wyodrębnienia objąć też przyporządkowanie tym składnikom w umowie czy załączniku również cen jednostkowych oraz stawek podatkowych. Przepis art. 6 ust. 3 u.p.c.c. stanowi, że „jeżeli podatnik nie określił wartości przedmiotu czynności cywilnoprawnej lub wartość określona przez niego nie odpowiada według oceny organu podatkowego, wartości rynkowej, organ ten wezwie podatnika do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania podając równocześnie wartość według własnej wstępnej oceny”. Z kolei z art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wynika, że „jeżeli podatnik mimo wezwania, o którym mowa w ust. 3 nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez podatnika wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość uwzględniona z określeniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez podatnika, koszty opinii ponosi podatnik”. Przepisy nie zawierają zastrzeżenia bądź odwołania się od art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. Zatem jedyną konsekwencją niepodania wartości rzeczy lub praw majątkowych jest obowiązek zastosowania powyższej procedury, a w określonej sytuacji także konieczność poniesienia kosztów opinii biegłego. Zauważyć należy, że podanie tej wartości może nastąpić dopiero w deklaracji podatkowej, o ile nie podano jej w umowie (załączniku, protokole).

Zasadne jest pytanie o dopuszczalność takiego wyodrębnienia dopiero w skorygowanych deklaracjach podatkowych. Z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika ani zakaz dokonywania korekty deklaracji PCC-3, ani tym bardziej pozbawienie podatników możliwości zawierania umów i korzystania z dyspozytywnego charakteru przepisu art. 55² k.c. Z art. 7 ust. 3 pkt 1

u.p.c.c. wynika konieczność „wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych, do których mają zastosowanie różne stawki”. Ustawodawca nie zdefiniował tego pojęcia. Oznacza to, że należy je rozumieć zgodnie z językowym jego znaczeniem. W słowniku języka polskiego (Dubicz, 2008, s. 641) określenie to oznacza „wydzielić coś z jakiejś całości”. Jego synonimami są między innymi słów: *dostrzec, oddzielić, odgraniczyć, odizolować, rozszczepić*⁹. Jednak jak się wydaje, skoro ustawodawca wiąże owo wyodrębnienie z dokonywaną czynnością cywilnoprawną, a także skoro ustaw nakłada na podatników obowiązek składania deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych, to należy je rozumieć z uwzględnieniami tych obowiązków. Niewątpliwie wyodrębnienie to może nastąpić również w samej deklaracji PCC-3 oraz w akcie notarialnym i załączniku do niego. Już tylko te rozważania prowadzą do wniosku, że użycie w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. jako normy prawnej imiesłowu przysłówkowego współczesnego nie było rozwiązaniem najszcześliwszym, a wręcz wadliwym, prowadzącym do niespójności systemowej. W piśmiennictwie zwraca się uwagę na konieczność zachowania w przypadku imiesłowów przysłówkowych współczesnych związku zgody między przedmiotem a czynnością podmiotu (Bąk, 1977, s. 340–344; Doroszewski, Wieczorkiewicz, 1959, s. 236–238; Doroszewski, 1976, s. 212). W opisanym zdaniu podmiot imiesłowowy i podmiot zdania jest ten sam, jednak użycie imiesłowu przysłówkowego współczesnego w tym zdaniu prowadzi do nieporozumień. Przepis ma bowiem charakter przepisu sankcji podatkowej, a wprowadza konsekwencje i ingeruje w treść czynności cywilnoprawnej, ignorując instrumentalne obowiązki podatnika związane ze składaniem deklaracji PCC-3, przynajmniej milczy na ten temat. Złożenie deklaracji jest podstawowym obowiązkiem podatnika. Treść przepisu stanowi o konsekwencjach braku wyodrębnienia wartości rzeczy lub praw majątkowych. Powstaje zasadnicze pytanie, czy można te rzeczy lub prawa wyodrębnić bez przyporządkowania im stawek podatkowych. Oczywiście nie można. To oznacza, że stawki mogą być oznaczone w deklaracji PCC-3 (pole D.26), a tę sporządza podatnik. Tak jest, gdy umowa zbycia przedsiębiorstwa jest sporządzona w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi.

Jeżeli umowę zbycia przedsiębiorstwa sporządza notariusz, to sytuacja wygląda zgoła inaczej. Podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji PCC-3. Zastępuje ją akt notarialny (art. 10 ust. 3a pkt 3 u.p.c.c.), w którym przepisy wprost nie nakazują wpisywania stawki podatku, ale ta powinna być wyodrębniona w rejestrze¹⁰. Z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. nie sposób wyprowadzać wniosku, że stawka podatku powinna być wyodrębniona w umowie notarialnej. Z art. 7 § 1 i art. 89 § 2 ustawy – Prawo o notariacie wynika, że „notariusz wymienia w każdym akcie notarialnym wysokość pobranego podatku z powołaniem podstawy prawnej”. Oczywiście chodzi tu o wysokość prawidłowo obliczonego i pobranego podatku. W przeciwnym razie notariuszowi mogłaby grozić odpowiedzialność podatkowa z art. 8, art. 30 § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa¹¹. Oznacza to, że

⁹ Słownik synonimów, ONET/el.

¹⁰ Zob. § 2 ust. 1 pkt. 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie sposobu pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych Dz. U. z 2013 r. poz. 179, z późn. zm.

¹¹ Dz.U. 2015, poz. 613, z późn. zm.

także i w tej umowie notarialnej nie musi być wyodrębniona stawka podatkowa. Nie musi być również podana wartość jednostkowa rzeczy i praw majątkowych, gdyż przepisy art. 6 ust. 2–4 u.p.c.c. nie są tu wyłączone. Nie zwrócił na to uwagi Sąd w sprawie sygn. II FSK 500/12. Nie jest jednak jasne, dlaczego nie dopuścił w niej także możliwości wyodrębnienia w załączniku do umowy, skoro jest to jej integralna część. Nie przekonuje argument braku jednostkowych cen tych rzeczy. W sprawie zakończonej wyrokiem WSA w Warszawie z 15 marca 2007 roku (sygn. III SA/Wa 3708/06, Lex nr 329225) Sąd dopuścił możliwość ustalenia tych wartości w drodze opinii biegłego. Zresztą zgodnie z systemową wykładnią art. 6 ust. 2–4 i art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. wyodrębnienie ich w załączniku opisane w deklaracji PCC-3 czy też w jej korekcie będzie jak najbardziej skuteczne. W pierwszym przypadku będą to pola C.24, D.25.26, z których wynika obowiązek związonego określenia treści i przedmiotu czynności cywilnoprawnej, wskazania umowy sprzedaży, stawki podatku. W przypadku, gdy w skład przedsiębiorstwa wchodzi wiele rzeczy i wiele praw majątkowych, podatnik może złożyć odpowiednią liczbę tych deklaracji, tak by łącznie wyczerpywały liczbę podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami rzeczy i praw majątkowych. Oczywiście, jeżeli podatnik ubiega się o stwierdzenie nadpłaty i do wniosku składa korektę deklaracji, to tych skorygowanych deklaracji powinna być także odpowiednia liczba.

Jak wyżej wskazano, z art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. nie wynika zakaz dokonywania korekty deklaracji PCC-3 w przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa. Przecież art. 81 § 1 Ordynacji podatkowej wprost stanowi, że „jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację”. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. stanowi niewątpliwie sankcję i powinien być rozumiany ściśle. Zupełnie niezrozumiałe prawnie są argumenty dotyczące technicznego tylko charakteru korekty deklaracji podatkowej. Pogląd ten bowiem unicestwia prawo podatnika do korekty wskazane w powyższych przepisach. W przypadku, gdy podatek został pobrany i zapłacony przez płatnika (notariusza), możliwe jest załączenie sprostowania tego aktu protokołem niedokładności (art. 80 § 4 ustawy – Prawo o notariacie). Nie zawsze jednak sprostowanie wpłynie skutecznie na pogląd organu i sądu administracyjnego¹², tym bardziej że dopuszczalność takiego sprostowania na przykład co do numerów ewidencyjnych działek nieruchomości jest ograniczona w czasie (Oleszko, 2014, s. 136–148).

Ustawodawca w treści art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. użył określenia „od łącznej wartości tych rzeczy lub praw majątkowych”. Zwrot *tych* odnosi się oczywiście do tych rzeczy lub praw majątkowych, które podlegają obowiązkowi podatkowemu, podlegają przeniesieniu własności i podlegają różnym stawkom podatkowym. Określenie to nie może w żadnej mierze stanowić podstawy do opodatkowania tego, co nie podlega opodatkowaniu.

Z powołanego przepisu wynika wprost, że brak wyodrębnienia rzeczy lub praw majątkowych podlegających opodatkowaniu różnymi stawkami podatku od czynności cywilnoprawnych jest pierwszą przesłanką jego zastosowania jako sankcyjnego. Oznacza to konieczność i obowiązek interpretowania przepisu ściśle. Konsekwencją braku wyodrębnienia, przy obowiązywaniu na rzeczy lub prawa majątkowe różnych stawek podatku

¹² Zob. wyrok NSA z 22.04.2015, sygn. I FSK 474/14, niepubl.

(druga przesłanka) na przykład 2% i 1%, jest zastosowanie stawki najwyższej (tu 2%), a więc sankcyjnej. Przesłanką trzecią, a w zasadzie pierwotną (podstawową), jest dokonanie czynności cywilnoprawnej, na przykład zawarcie umowy sprzedaży, w wyniku której doszło do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych. Oznacza to, że może tu wchodzić w rachubę taka sytuacja, w której doszłoby do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych takiej czynności, w której wyniku nie dochodzi do przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, na przykład dotyczy to przeniesienia praw majątkowych z umów obligacyjnych. Tak stało się w sprawach sygn. II FSK 500/12 i III SA/Wa 841/11, w których doszło do opodatkowania między innymi umów leasingu w sytuacji, gdy zbywca był korzystającym z rzeczy. Sankcja podatkowa nie może uzasadniać w żadnej mierze opodatkowania przedmiotu, który nie podlega podatkowi (art. 1 i art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c.).

W związku z powyższym należy stwierdzić, że jeżeli podatnik nie wyodrębnił rzeczy i praw majątkowych, a w wyniku umowy sprzedaży nabył ich własność (doszło do przeniesienia ich własności), to organ podatkowy, stosując najwyższą stawkę podatku, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., ma obowiązek, określając ich wartość, wyłączyć z podstawy opodatkowania te prawa majątkowe, które nie podlegają opodatkowaniu. Niedopuszczalne jest opodatkowanie wartości całego przedsiębiorstwa, jeżeli w jego skład wchodzi prawa nieobjęte obowiązkiem podatkowym. Prowadziłoby to wprost do naruszenia art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c. Organ podatkowy, prowadząc postępowanie podatkowe i stosując przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., nie może powyższego obowiązku wynikającego z art. 122, art. 187 § 1, art. 191 i art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 Ordynacji podatkowej przerzucić na podatnika, obarczając go konsekwencjami (sankcją) braku wyodrębnienia składników. Obowiązek wyodrębnienia spoczywający na podatniku został bowiem ograniczony tylko do tych składników, które podlegają opodatkowaniu różnymi stawkami podatku, a więc zostały objęte obowiązkiem podatkowym. Przepis sankcyjny nie może być w drodze wykładni interpretowany jeszcze bardziej sankcyjnie, niż to założył ustawodawca.

Uwagi końcowe

Przedsiębiorstwo nie jest rzeczą, a zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych. Nie podlega ono jako takie podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają odrębnie wchodzące w jego skład rzeczy i prawa majątkowe, o ile dochodzi w wyniku umowy do przeniesienia własności tych rzeczy i praw majątkowych. Sankcyjnej stawce podatku, a więc najwyższej, o której mowa w art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.c.c., podlegają tylko te rzeczy i prawa majątkowe, których podatnik nie wyodrębnił i nie przyporządkował im w umowie albo w deklaracji (deklaracjach) stawek podatkowych, a które objęte były obowiązkiem podatkowym. Na podstawie tego przepisu niedopuszczalne jest opodatkowanie umowy sprzedaży całego przedsiębiorstwa, jeżeli ze stanu faktycznego wynika, że w jego skład wchodzi prawa majątkowe nieobjęte obowiązkiem podatkowym.

Literatura

- Chustecka, K. (2012). Podatek od czynności cywilnoprawnych od umów darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań. *NPN*, 3, 95–105.
- Derejko-Kotowska, M. (2008). Polemika z Marcinem Pankiem, Autorem artykułu „Funkcja destrukcyjna podatku na przykładzie podatku od czynności cywilnoprawnych od sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 6, 24–27.
- Gniewek, E. (red.). (2013). *Prawo rzeczowe*. T. 3. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN.
- Grzybowski, S. (red.). (1985). *System prawa cywilnego. Część ogólna*. Wrocław–Warszawa: Zakład Narodowy im. Ossolińskich.
- Ignatowicz, J. (1977). *Prawo rzeczowe*. Warszawa: PWN.
- Ignatowicz, J. (2000). *Prawo rzeczowe*. Warszawa: PWN.
- Jamróży, A. (2004). Sprzedaż przedsiębiorstwa a podatki od obrotu. *Radca Prawny*, 1, 60–61.
- Krempa, S. (2002). Skutki podatkowe sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (2). *PP*, 9, 23–28.
- Michna, M., Pustuł, J. (2003). Sprzedaż przedsiębiorstwa spółki a podatek od czynności cywilnoprawnych. *NPN*, 2, 63.
- Niestrzębski, D. (2001). Oplata skarbową od umowy sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 1.
- Norek, E. (2007). *Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym*. Warszawa: LexisNexis.
- Ofiarski, Z. (2009). *Komentarz do art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*. Warszawa: 2009.07.01, Lex/el.
- Oleszko, A. (2012). *Akty notarialne. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Oleszko, A. (2014). Sposoby sprostowania omyłkowego oznaczenia ewidencyjnego nieruchomości bądź udziału w niej w akcie notarialnym. *Rejent*, 6, 136–148.
- Panek, M. (2008). Funkcja destrukcyjna podatku na przykładzie podatku od czynności cywilnoprawnych od sprzedaży przedsiębiorstwa. *PP*, 6, 24–28.
- Panek, M. (2008). Replika na zamieszczoną powyżej polemikę autorstwa Moniki Derejko-Kotowskiej. *PP*, 9, 28–29.
- Pelczyński, M. (2000). *Zbycie przedsiębiorstwa. Zawieranie umowy, orzecznictwo, wzory*. Warszawa: C.H. Beck.
- Safjan, M. (red.). (2012). *Prawo cywilne – część ogólna*. T. 1. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN.
- Wolter, A. (1967). *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*. Warszawa: PWN.
- Wronkowska, S., Zieliński, M. (1993). *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*. Warszawa: Wyd. URM.

TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS ON CONTRACTS OF SALE OF COMPANY (DISCUSSION ARTICLE)

Abstract: A company is not a thing, but an organized collection of intangible and tangible assets. As such, it is not subject to taxes on civil law transactions. The aforementioned tax is applicable only to separate things and material rights included in it, if the ownership of the said things and material rights is transferred under an agreement. The penalty tax rate, i.e. the highest specified in Art. 7 par. 3 point 1 of the Act on civil law transactions, applies only to things and material rights that have not been specified and assigned a tax rate in the agreement or declaration (declarations), but are subject to the tax. It is unacceptable to use this provision to tax an agreement to sell an entire company, if in reality it includes material rights not subject to the tax.

Cytowanie

- Babiarz, S. (2016). Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 163–175. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-15.

Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin

Beata Zofia Filipiak*

Streszczenie: *Cel* – Ocena możliwości i wykorzystania instrumentów podatkowych przez gminy oraz ustalenie bieżących i potencjalnych skutków wykorzystania tych instrumentów z punktu widzenia budżetu.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano grupę metod typowych dla nauk społecznych, jakimi są metody poznania empirycznego, a w szczególności obserwacja, porównanie i pomiar, którego dokonano na szeregu czasowym lat 2009–2014.

Wynik – Przeprowadzone badania pozwoliły z jednej strony wskazać na pozycję podatków jako instrumentu polityki podatkowej gmin. Z drugiej strony pokazały, jak gminy realizują władztwo podatkowe, udzielając ulg, umorzeń, zwolnień podatkowych.

Oryginalność/wartość – Opracowanie wskazuje na wykorzystanie gminnej polityki podatkowej w funkcji stymulującej i interwencyjnej, jak i skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień podatkowych.

Słowa kluczowe: polityka podatkowa, podatki lokalne, gminy

Wprowadzenie

Gminy, prowadząc działalność w określonym otoczeniu społeczno-gospodarczym, spotykają szereg barier i ograniczeń związanych z realizowanymi zadaniami. W celu przeciwdziałania czynnikom destymulującym rozwój społeczno-gospodarczy wykorzystują różne instrumenty, w tym posiadane władztwo podatkowe. Podejmując określone decyzje, organy podatkowe gmin powinny brać pod uwagę ich potencjalne skutki – zarówno te społeczne, jak i ekonomiczne. Te ostatnie wiążą się z oddziaływaniem na sytuację podatnika (np. przysporzenie korzyści na skutek udzielenia ulgi podatkowej), jak również mają wpływ pozytywny (potencjalny w przyszłości) i negatywny (obniżenie wpływów budżetowych) dla samej gminy.

Celem opracowania jest ocena możliwości i wykorzystania instrumentów podatkowych przez gminy oraz ustalenie bieżących i potencjalnych skutków wykorzystania tych instrumentów z punktu widzenia budżetu. Opracowanie ma charakter teoretyczno-empiryczny. Wykorzystano do realizacji celu grupę metod typowych dla nauk społecznych, jakimi są metody poznania empirycznego, a w szczególności obserwacja, porównanie i pomiar, którego dokonano na szeregu czasowym lat 2003–2013.

* prof. zw. dr hab. Beata Zofia Filipiak, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: filipiak@wneiz.pl.

1. Realizacja władztwa podatkowego organów gmin a pomoc publiczna

Ulgi, umorzenia i zwolnienia w podatkach lokalnych są integralnym elementem ich konstrukcji. Umożliwiają one pełnienie przez te podatki wielu funkcji pozafiskalnych, w szczególności ważnej dla organów gmin funkcji stymulacyjnej. Ich zakres i charakter stanowi odzwierciedlenie priorytetów prowadzonej przez państwo i organy gminy polityki. Praktycznie organy gmin swoje decyzje odnoszą do podatków: rolnego, leśnego, od nieruchomości i od środków transportowych.

Decyzje dotyczące ulg, umorzeń i zwolnień są udzielane podatnikom w szczególności z ważnych względów społecznych i ekonomicznych. Organy gminy mają uprawnienia do: kształtowania (Kulicki, 2010; Filipiak, 2015):

- stawek podatkowych,
- zwolnień przedmiotowych.

Organy gminy, chcąc pobudzić aktywność gospodarczą lub interweniować w lokalną gospodarkę, wykorzystują system ulg i zwolnień, obniżenie górnych stawek podatków lokalnych, umorzenia oraz tworzą programy pomocowe dedykowane rozwiązaniu konkretnych problemów. Wykorzystują przy tym nie tylko zapisy dotyczące uprawnień w zakresie władztwa podatkowego¹, ale również stosują zapisy ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, polityka ta winna w równej mierze służyć zmniejszaniu niestabilności występującej w gospodarce w krótkim okresie, jak i wzrostowi gospodarczemu w długim horyzoncie czasu, szczególnie poprzez zwiększanie stopnia neutralności ciężarów podatkowych, promocję akumulacji kapitału ludzkiego i redukcję nadmiernych dysproporcji dochodów (Tanzi, Zee, 1997; Sosnowski, 2014, s. 171–182).

Zadając pytanie o efektywność i skuteczność udzielanej pomocy oraz wykorzystywanych instrumentów, należy się zastanowić nad charakterem tej pomocy, jak również nad jej skutkami. Pierwszy problem tkwi w doborze instrumentów, które wykorzystują organy gminy. Można wskazać, że część z nich wykorzystywana jest jako instrumenty służące realizacji określonych zamierzeń politycznych (np. ulgi podatkowe czy też obniżenie górnych stawek podatków lokalnych) bez uwzględnienia wpływu na gospodarkę czy też budżet. Organy gminy posługują się tym instrumentem, często nie analizując efektów jego zastosowania, widząc jedynie korzyści polityczne z podjętych decyzji podatkowych. Druga grupa instrumentów służy podejmowaniu faktycznej interwencji, która mimo swoich olbrzymich zazwyczaj kosztów w długim okresie będzie się przyczyniać do pobudzenia aktywności gospodarczej czy też likwidacji skutków wystąpienia niekorzystnych zdarzeń w gospodarce (np. są to programy pomocy publicznej). Bardzo trudno postawić linię demarkacyjną między tymi dwoma rodzajami instrumentów. Wyznacznikiem jest tutaj cel, jakim kierują się organy gmin. Można mówić o celach politycznych, społeczno-gospodarczych związanych z rozwojem społeczności lokalnej, i mówimy wówczas o lokalnej polityce podatkowej,

¹ Podstawą jest obok uprawnień wynikających z konstytucji wykorzystanie takich aktów prawa, jak ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy dotyczące konkretnych podatków, a przede wszystkim wszystkie działania są podejmowane zgodnie z ordynacją podatkową.

oraz wystąpieniem tak zwanych ważnych względów społeczno-ekonomicznych (z punktu widzenia samego podatnika i społeczności lokalnej).

Gminy, wykorzystując posiadane władztwo podatkowe oraz uprawnienia wynikające z ustawy Ordynacja podatkowa, mają możliwość dokonywania obniżenia górnych stawek podatkowych, stosowania ulg i zwolnień na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz stosownego rozporządzenia ministra finansów ustalającego górne stawki podatkowe. Wskazany właśnie instrument (jak już powyżej podkreślono) jest instrumentem postrzeganym dość populistycznie zarówno przez organy gminy, jak i społeczeństwo. Zazwyczaj organy gminy wykorzystują go właśnie do celów politycznych, a nie jako faktyczny instrument oddziaływania na gospodarkę lokalną w celu jej pobudzenia czy skierowania w określonym kierunku.

Organ gminy również dość powszechnie wykorzystują instrument podatkowy, jakim są ulgi. Mogą być one wykorzystywane z punktu widzenia zarówno lokalnej polityki podatkowej, jak i w związku z wystąpieniem tak zwanych ważnych względów społeczno-ekonomicznych. W tym miejscu należy poczynić zastrzeżenie odnośnie do występowania ulg podatkowych w spłacie zobowiązań. Nie należy ich mylić z ulgami podatkowymi, które są elementami konstrukcyjnymi podatku. Ulgi podatkowe jako niesamoistne (dodatkowe) elementy konstrukcyjne podatku (Morawski, 2009, s. 263) „uwzględniane są w toku obliczania rozmiarów świadczenia podatkowego, natomiast ulgi w zapłacie podatku – jak wskazuje na to sama ich nazwa – są stosowane już po obliczeniu rozmiarów tego świadczenia” (Nykiel, 2002, s. 30). O ile ulgi podatkowe zmierzają do redukcji kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku, to jest podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, ale także samej kwoty podatku, o tyle ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych odnoszą się do „realizacji już ustalonego, zadeklarowanego lub określonego zobowiązania podatkowego (są stosowane na etapie wykonywania zobowiązań podatkowych)” (Nowak, 2014, s. 206).

Umorzenie zaległości podatkowej dotyczy tylko i wyłącznie podatku, którego termin płatności minął, czyli sytuacji, kiedy należność stała się zaległością podatkową (Olesińska, 2012, s. 61). Innymi słowy, nie może dojść do umarzenia kwoty podatku, lecz jedynie zaległości podatkowej (Nowak, 2014, s. 207). Zazwyczaj instrument ten stosowany jest w związku z wystąpieniem tak zwanych ważnych względów społeczno-ekonomicznych.

Wskazane zawilości są niezwykle ważne przy budowaniu lokalnej polityki podatkowej, podejmowaniu decyzji o pożądanym kierunku rozwoju oraz w zakresie zasadności zastosowania klauzuli „ważnych względów społecznych i ekonomicznych podatnika” przy podejmowaniu decyzji o ulgach w spłacie zobowiązań czy umorzeniach.

Biorąc pod uwagę dobro obywatela, podstawowym celem staje się właśnie cel społeczno-gospodarczy związany z rozwojem społeczności lokalnej. Gminy, realizując ten cel, wykorzystują swoje władztwo podatkowe i jak już wskazywano, tworzą lokalną politykę podatkową jako instrument stymulowania rozwoju lokalnego. Ten cel wymaga oddziaływania na lokalny rynek dwukierunkowo:

- a) w ramach istniejących uprawnień dotyczących władztwa podatkowego gmin na podstawie art. 168 Konstytucji RP, czyli aktywnego oddziaływania (z własnej inicjatywy);

- b) wykorzystując obniżenie górnych stawek, jak również stanowienie ulg, które nie są wnoszone z inicjatywy podatnika, uprawnienia wynikające z art. 67a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa udzielania na wniosek podatnika w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym ulg w postaci: odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej, czyli pasywnego oddziaływania (z inicjatywy podatnika).

Możemy zatem mówić o lokalnej polityce podatkowej występującej w formie prawa lokalnego, publikowanej i podawanej w formie decyzji podatnikom w przypadku wykorzystania konstytucyjnych uprawnień przez organy gminy. A w przypadku wystąpienia inicjatywy podatnika mówi się o wykorzystaniu instrumentu pomocy publicznej, w szczególności jej rodzaju – pomocy *de minimis*. Pomoc *de minimis* stanowi pomoc o niewielkiej wartości, która nie jest w stanie zakłócić rynku lokalnego czy też wspólnotowego, a tym samym nie spełnia wszystkich przesłanek uznania jej za pomoc publiczną niezgodną z regułami wspólnotowego rynku².

Reasumując, należy podkreślić, że wskazane kierunki wykorzystania systemu ulg i zwolnień, obniżenia górnych stawek podatków lokalnych, umorzenia oraz tworzenia programów pomocowych mają konkretny wymiar nie tylko w decyzjach podatkowych organów podatkowych, jakimi są władze gminy. Mają swój konkretny wymiar w dochodach budżetowych, a zwłaszcza w dochodach własnych. Każda decyzja to obniżenie dochodów, które wymaga dokonania korekty po stronie wydatkowej budżetu gminy. Jak już wskazywano, decyzje te nie zawsze wiążą się z konkretnymi i oczekiwanymi efektami, jednak praktyka wskazuje na przypadki, gdzie decyzje podatkowe gmin pozwalają w przyszłości na zwiększenie dochodów budżetowych, a zwłaszcza dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych.

2. Bieżące i potencjalne skutki udzielania przez organy podatkowe gmin ulg, umorzeń i zwolnień

Wszystkie możliwe instrumenty podatkowe (ulgi, zwolnienia, obniżenia stawek podatkowych itp.), które mogą mieć miejsce w gminie, a służą określonym celom postawionym przed polityką podatkową gminy, można podzielić na dwie podstawowe grupy:

- a) wynikające bezpośrednio z przepisów powszechnie obowiązującego prawa (tzw. zwolnienia ustawowe), które cechują się tym, że mają charakter obligatoryjny i należy stwierdzić, że utrata wpływów do budżetu gmin może być obligatoryjnie rekompensowana z budżetu państwa lub też takiej rekompensaty gminy nie otrzymują;
- b) wynikające z przepisów prawa miejscowego wydawanych w granicach przepisów prawa rangi ustawowej (tzw. uchwał organów gminy), które charakteryzują się tym, że utrata wpływów w dochodach gminy następuje w wyniku jej funkcjonowania.

² Pomoc *de minimis* jest uregulowana w rozporządzeniu ogólnym Komisji Europejskiej nr 1407/2013 z 17 grudnia 2013 roku w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu (obecnie art. 107 i 108 TFUE) do pomocy *de minimis*.

Wskazane dwie grupy, o ile na skutek obligatoryjnych ulg i zwolnień ustawowych nie występuje rekompensata z budżetu państwa, mają istotny wpływ na sytuację budżetową gmin. W tabeli 1 przedstawiono skutki podatkowe posiadanego władztwa podatkowego gmin wynikające z powszechnie obowiązującego prawa i prawa lokalnego.

Tabela 1

Skutki podatkowe posiadanego władztwa podatkowego gmin wynikające z powszechnie obowiązującego prawa i prawa lokalnego w latach 2009–2014 [tys. Zł]

Lata	Skutki łącznie podatkowe	Obniżenie górnych stawek	Udzielone ulgi, odroczenia, umorzenia
2009	2 992 328	2 172 661	819 667
2010	3 053 250	2 010 213	1 043 037
2011	3 086 609	2 290 045	796 564
2012	3 778 088	2 922 914	855 174
2013	4 013 251	3 128 335	884 916
2014	3 919 894	3 059 591	860 304

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z działalności...* (2009–2014).

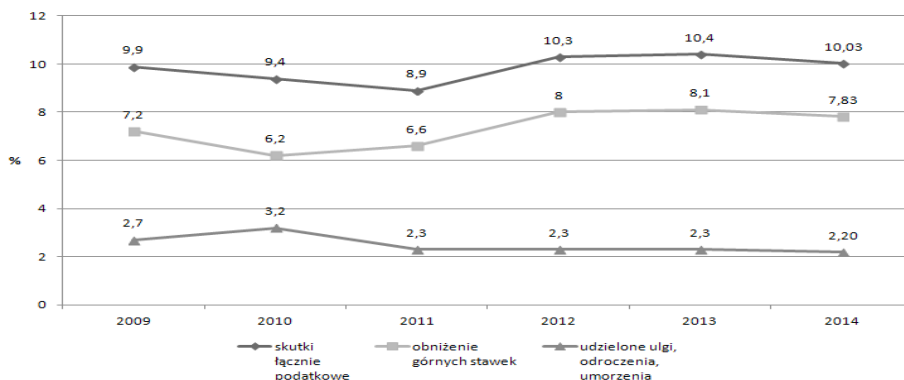
Przedstawione dane wskazują, że w analizowanym okresie 2009–2014 łączne skutki podatkowe udzielonych ulg, umorzeń oraz zwolnień wykazują tendencję rosnącą w ujęciu kwotowym, przy czym w roku 2014 tendencja ta została zahamowana. W odniesieniu do obniżenia górnych stawek podatkowych sytuacja przedstawia się tak samo. Jednak analiza uchwał podatkowych gmin wykazuje, że przeważająca liczba gmin utrzymuje stawki obniżone, ale na poziomie niezmiennym, to jest na poziomie lat ubiegłych. W zakresie udzielonych ulg, umorzeń i odroczeń sytuacja przedstawia się odmiennie, gdyż rok 2010 przyniósł najwyższe negatywne skutki dla budżetów gmin, czyli najwyższy ubytek dochodów własnych. W kolejnych latach negatywna tendencja została zatrzymana i nie przekracza w 2014 roku 900 mln zł. Omawiane tendencje zostały przedstawione na wykresie 1.

Biorąc pod uwagę gminy jako zbiorowość statystyczną, można podzielić je na gminy miejskie, wiejskie i miejsko-wiejskie³. Ten podział obrazuje ich złożoność i specyfikę funkcjonowania, w tym również specyfikę decyzji podatkowych. Przyjmując poczynione wcześniej założenie, że dochody podatkowe gmin w sposób istotny wpływają na dochody własne⁴ i dochody ogółem gmin, przyjęto za celowe ustalenie wpływu decyzji podatkowych na poziom dochodów własnych. Pomiaru dokonano, wykorzystując relację:

$$\frac{\text{skutki_podatkowe}}{\text{dochody_wlasne}} * 100\%$$

³ Wskazany podział wynika również z ustawy z 8.03.1990 o samorządzie gminnym (Dz.U. 2001, nr 142, poz. 1591, z późn. zm.) i rozporządzenia Rady Ministrów z 15.12.1998 w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia, stosowania i udostępniania krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju oraz związanych z tym obowiązków organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 1998, nr 157, poz. 1031, z późn. zm.).

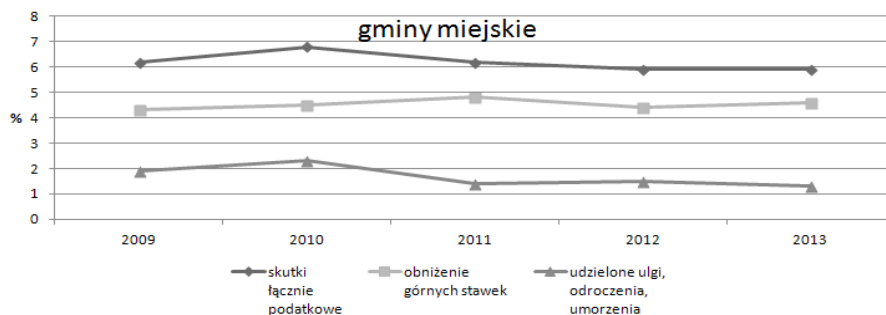
⁴ Wnika to z przeprowadzonych badań Filipiak (2015, s. 221–230). Ponadto dochody te stanowią enumeratywnie wskazany w art. 5 ustawy o finansach publicznych dochód publiczny.



Wykres 1. Wpływ decyzji podatkowych organów gmin na poziom dochodów własnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z działalności...* (2009–2014).

Analizując kształtowanie się w okresie objętym badaniem relacji udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń oraz obniżenia górnych stawek podatkowych do dochodów własnych, należy podkreślić, że znaczący wpływ na obniżenie siły dochodowej⁵ i potencjału finansowego⁶ decyzje te miały w latach 2010–2011. Następnie niekorzystny wpływ na dochody własne gmin został zahamowany. Wykresy 2–4 prezentują wpływ relacji udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń oraz obniżenia górnych stawek podatkowych do dochodów własnych w podziale na poszczególne typy gmin. Dla 2014 roku dane nie są podawane.



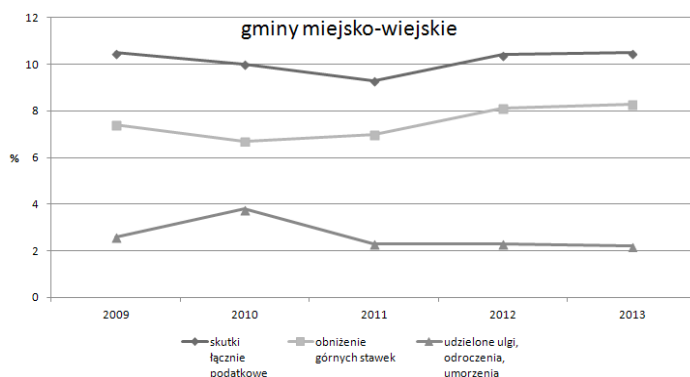
Wykres 2. Wpływ decyzji podatkowych organów gmin na poziom dochodów własnych w gminach miejskich

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z działalności...* (2009–2014).

⁵ Zdolność do uzyskiwania we własnym zakresie nadwyżki środków finansowych z prowadzenia działalności należy przyjąć za siłę dochodową.

⁶ Pojęcie *potencjału finansowego* jest definiowane w (Filipiak, Tarczyńska-Luniewska, 2016, s. 13–25), a *siły dochodowej* w (Korenik, Korenik, 2004, s. 87).

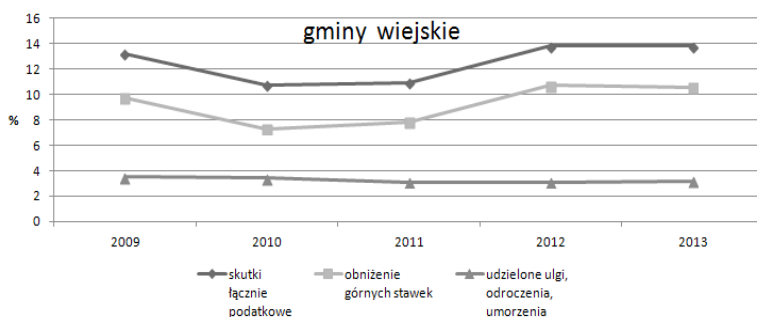
W latach 2009–2011 można mówić o wpływie decyzji o podatkowych w zakresie relacji udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń oraz obniżenia górnych stawek podatkowych na poziom dochodów własnych gmin miejskich. Ten wpływ nie przekracza 10%, co oznacza, że ubytki dochodów własnych wahały się na poziomie 5,9–6,8%, czyli gdyby organy gmin miejskich nie wykorzystwały swoich uprawnień, potencjalnie dochody te mogłyby zasilić ich budżet⁷.



Wykres 3. Wpływ decyzji podatkowych organów gmin na poziom dochodów własnych w gminach miejsko-wiejskich

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z działalności...* (2009–2014).

W gminach miejsko-wiejskich można mówić o tendencji zwyżkowej analizowanej relacji, co oznacza, że organy tych gmin wykorzystują posiadane uprawnienia, ale również ograniczają poziom dochodów własnych, stosując instrumenty polityki podatkowej. Omawiana relacja kształtuje się na poziomie 9,3–10,5%.



Wykres 4. Wpływ decyzji podatkowych organów gmin na poziom dochodów własnych w gminach wiejskich

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Sprawozdań z działalności...* (2009–2014).

⁷ Kwestia potencjalnego zasilenia zostanie wyjaśniona poniżej.

Łączne skutki podatkowe udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń i obniżenia górnych stawek są najbardziej znaczące w gminach wiejskich, gdzie ich poziom waha się w poszczególnych latach między 10,7–13,8%. Gminy wykorzystują znacznie częściej w swojej polityce podatkowej obniżenie górnych stawek podatkowych niż ulgi, umorzenia czy odroczenia. Należy zaznaczyć, że występuje tu odmienna tendencja, gdyż od 2011 roku obserwowany jest wzrost skutków podatkowych, co znacząco wpływa na obniżenie poziomu dochodów własnych.

W tym miejscu należy zadać pytanie o przyczyny podejmowanych decyzji. O ile wskazano, że decyzje o obniżeniu górnych stawek podatków lokalnych są decyzjami politycznymi tworzącymi tak zwany dobry klimat społeczno-gospodarczy, to decyzje o udzieleniu ulgi, umorzeniu czy też rozłożeniu na raty mogą być podejmowane na wniosek podatnika. Praktyka wskazuje, że podatnicy występują do organów gmin o decyzje, kierując się względami ustawowymi określającymi tak zwany ważny interes, który związany jest z przetrwaniem na rynku przedsiębiorstwa, lub też wykorzystując ulgi i zwolnienia jako prorozwojowe preferencje podatkowe. Taka sytuacja także powoduje powstanie znaczących uszczupleń w dochodach własnych gmin. Gminy, udzielając pomocy publicznej, mogą wykorzystywać następujące instrumenty: dotacje, refundacje, zwolnienia, umorzenia, ulgi. Tabela 2 przedstawia kształtowanie się rozmiarów pomocy publicznej (*de minimis*) udzielonej przez organy gmin.

Tabela 2

Pomoc publiczna (*de minimis*) udzielona przez organy gmin ze szczególnym uwzględnieniem skutków podatkowych

Lata	wartość pomocy w mln zł	pomoc dotycząca instrumentów podatkowych	udział pomocy udzielonej w instrumentach podatkowych w ogóle pomocy <i>de minimis</i>	liczna gmin udzielających pomocy spośród 2479 gmin uprawnionych	procent udzielających pomocy <i>de minimis</i> gmin w stosunku do ogółu uprawnionych
1	2	3*	4	5	6
2009	555,7	128,4	23,1%	b.d.	–
2010	680,3	175,6	25,8%	b.d.	–
2011	388,2	203,9	52,5%	2151	86,8
2012	656,3	120,7	18,4%	2108	85,0
2013	784,2	131,5	16,8%	2207	89,0
2014	835,1	147,6	17,7%	2217	89,4

* pozycja 3 w roku 2009 obejmuje kwotę 30,5 mln zł, w której oprócz zwolnień podatkowych znajdują się dotacje i refundacje – w raporcie nie występuje rozdzielenie na instrumenty

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Raporty o pomocy de minimis...* (2009–2014).

Z przedstawionych danych wynika, że ponad 85% ogółu gmin wykorzystuje instrument pomocy *de minimis*. Pomoc obejmująca decyzje podatkowe nie podlega wahaniom, stąd też uwidacznia się zastosowanie tego instrumentu jako interwencji i wykorzystanie go w sytuacji wystąpienia tak zwanych ważnych względów społecznych i ekonomicznych. Część samorządów, opierając się na programach pomocy publicznej, prowadzi politykę interwencji w pożądanym kierunku rozwoju lub też wspomaga inwestycje na przykład ulgami, zwolnieniami podatkowymi, które związane są z jednej strony z nowymi inwestycjami, a z drugiej z tworzeniem nowych miejsc pracy. Te dwa cele stanowią o rozwijaniu siły dochodowej danej gminy, gdyż organy publiczne liczą na przyszłe wpływy do budżetu z tytułu podatków dochodowych (PIT, CIT).

Oprócz wpływu na dochody własne udzielone ulgi, umorzenia czy obniżone stawki mają wpływ na wysokość subwencji. Zasadniczo należy stwierdzić, że wielkość subwencji jest uzależniona od wskaźnika dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w kraju (wskaźnik Gg) i w konkretnej gminie (wskaźnik G). W przypadku wprowadzenia przez gminę preferencji podatkowych (np. ustalenie niższych stawek podatkowych na podstawie art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) ich skutki finansowe nie wpływają bezpośrednio na wysokość przyznawanej gminie części wyrównawczej subwencji ogólnej. Natomiast samo istnienie w ogóle określonego obowiązku podatkowego ma wpływ na wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca, a to z kolei w konsekwencji może wpłynąć na kwotę wyrównawczą subwencji ogólnej⁸. Oznacza to, że gmina, stosując instrumenty podatkowe, może zostać narażona na dwukrotny uszczerbek w dochodach: raz w postaci niższych dochodów własnych z tytułu podatków i opłat lokalnych, drugi raz w obniżonej subwencji.

Uwagi końcowe

Gminy nieustannie dążą do wyższej jakości realizowanych zadań, rozszerzają ich zakres, ale również starają się stymulować lokalny rozwój społeczno-gospodarczy. Podstawą ich działalności są dochody, w tym podatkowe. Wzrost dochodów gmin można też jednak uzyskać w inny sposób – likwidując preferencje podatkowe czy też ograniczając władztwo podatkowe. Niewątpliwie posiadane uprawnienia gminnych organów podatkowych pozwalają im oddziaływać na lokalny rynek, ale z drugiej strony powodują właśnie zmniejszenie dochodów własnych, w tym podatkowych, poprzez zastosowanie ulg, umorzeń, odroczeń oraz obniżenia górnych stawek podatkowych. Mimo negatywnych skutków dla budżetu bieżącego (zmniejszenie wpływów) gminy liczą, że dzięki posiadanym uprawnieniom w przyszłości nastąpi pożądaný wzrost wpływów, ale w innych pozycjach dochodów (PIT i CIT) skorelowanych z podjętymi decyzjami podatkowymi.

⁸ <http://www.doradcasamorządu.pl/komunikaty/36-sas01-2012/520-wp%C5%82yw-obni%C5%BCenia-g%C3%B3rnych-stawek-podatkowych,-ulg-i-zwolnie%C5%84-na-wielko%C5%9B%C4%87-subwencji-otrzymywanej-przez-gmin%C4%99.html>.

Ważnym argumentem staje się również oddziaływanie na lokalny rynek z „ważnych względów społeczno-ekonomicznych” i na wniosek podatnika. Tutaj podstawowym dylematem jest to, czy gmina ma pozwolić na upadłość przedsiębiorstwa, utratę miejsc pracy, wsparcie dla potencjalnych bezrobotnych.

Mimo niewątpliwego uszczuplenia w dochodach organy podatkowe gmin w dalszym ciągu będą podejmowały z przedstawionych powyżej względów decyzje podatkowe, wykorzystując posiadane uprawnienia organu podatkowego do stosowania ulg, umorzeń, odroczeń oraz obniżenia górnych stawek podatkowych. Będą także tworzyły lokalne programy pomocy publicznej.

Literatura

- Filipiak, B.Z. (2015). Polityka podatkowa gmin czy realizacja władztwa podatkowego? *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 864, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76, 1, 221–230.
- Filipiak, B.Z., Tarczyńska-Luniewska, M. (2015). Potencjał jednostki samorządu terytorialnego – próba systematyzacji pojęciowej i metodycznej. *Finanse Komunalne*, 1–2.
- <http://www.doradcasamorządu.pl/komunikaty/36-sas01-2012/520-wp%C5%82yw-obni%C5%BCenia-g%C3%B3rnych-stawek-podatkowych,-ulg-i-zwolnie%C5%84-na-wielko%C5%9B%C4%87-subwencji-otrzymywanej-przez-gmin%C4%99.html> (12.07.2016).
- Korenik, D., Korenik, S. (2004). *Podstawy finansów*. Warszawa: PWN.
- Kulicki, J. (2010). Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce. *Analizy BAS*, 16 (41).
- Morawski, W. (2009). Ulgi i zwolnienia podatkowe. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń: TNOiK.
- Nowak, I. (2014). Umorzenie zaległości podatkowych jako ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w województwie świętokrzyskim. *Studia i Materiały. Miscellanea Oeconomicae*, 18, 3, 205–225.
- Nykiel, W. (2002). *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: C.H. Beck.
- Olesińska, A. (2009). *Polskie prawo podatkowe*. Toruń: TNOiK.
- Raporty o pomocy de minimis w Polsce udzielonej przedsiębiorcom w latach 2009–2014* (2010–2015). Warszawa: UOKi.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 15.12.1998 w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia, stosowania i udostępniania krajowego rejestru urzędowego podziału terytorialnego kraju oraz związanych z tym obowiązków organów administracji rządowej i jednostek samorządu terytorialnego. Dz.U. nr 157, poz. 1031, z późn. zm.
- Sosnowski, M. (2014). Wybrane formy podatkowej pomocy państwa dla przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 818, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 68, 171–182.
- Sprawozdania z działalności regionalnych izb rachunkowych i wykonania budżetu przez JST za lata 2009–2014* (2010–2015). Warszawa: Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych.
- Tanzi, V., Zee, H.H. (1997). Fiscal Policy and Long-Run Growth. *IMF Staff Papers*, 44, 2, 179–209.
- Ustawa z 28.07.1983 o podatku od spadków i darowizn. Dz.U. nr 45, poz. 207, z późn. zm.
- Ustawy z 8.03.1990 o samorządzie gminnym. Dz.U. 2001, nr 142, poz. 1591, z późn. zm.
- Ustawa z 12.01.1991 o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 1991, nr 9, poz. 31, z późn. zm.
- Ustawa z 29.08.1997 – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2012, poz. 749, z późn. zm.
- Ustawa z 9.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2000, nr 86, poz. 959, z późn. zm.
- Ustawa z 30.10.2002 o podatku leśnym. Dz.U. 2002, nr 200, poz. 1682, z późn. zm.

THE EFFECTS OF GRANTING TAX CREDIT, REMISSION AND REDUNDANCIES BY THE TAX AUTHORITIES OF MUNICIPALITIES

Abstract: *Purpose* – Assessment of the possibilities and the use of fiscal instruments by the municipality and determine the current and potential impact of the use of these instruments from the point of view of the budget.

Design/methodology/approach – The study group used conventional methods for social sciences which are the methods of empirical cognition, and in particular the observation, comparison and measurement that is based on the years 2009–2014 time series.

Findings – Studies have allowed identify the position of taxation as an instrument of fiscal policy of communities. Moreover they showed how the municipality implement realize granting tax credit, remission and redundancies.

Originality/value – The study shows the use of municipal tax policy as a function of stimulating and intervention, and the effects of granting tax credit, remission and redundancies.

Keywords: tax policy, local taxes, municipalities

Cytowanie

Filipiak, B.Z. (2016). Skutki udzielania ulg, umorzeń i zwolnień przez organy podatkowe gmin. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 177–187. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-16.

Konsekwencje ustalania stawki podatku VAT przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego

Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie zagrożeń wynikających z regulacji prawnych w zakresie prawa zamówień publicznych nakładających na zamawiającego obowiązek ustalenia właściwej stawki podatku od towarów i usług.

Metodologia badania – W artykule zastosowano analizę literaturową, analizę aktów prawnych oraz orzecznictwa.

Wynik – Z dokonanej analizy wynika, że rozwiązania obowiązujące w Polsce niosą ze sobą negatywne konsekwencje w postaci zagrożenia dla wykonawców kontraktów, jak również stoją w sprzeczności z zasadą zaufania do organów państwa.

Oryginalność/wartość – Oryginalnym wkładem autorek jest wskazanie pomijanego dotąd w literaturze przedmiotu problemu oraz sformułowanie propozycji zmiany regulacji prawnych celem wyeliminowania negatywnych skutków gospodarczych i społecznych przeniesienia obowiązku ustalenia stawki podatku od towarów i usług na zamawiającego.

Słowa kluczowe: zamówienia publiczne, podatek od towarów i usług, sektor MSP

Wprowadzenie

Podstawową zasadą gospodarki rynkowej jest zasada zawierania pomiędzy jej uczestnikami umów odpłatnych, których celem jest realizacja różnych zadań (wykonywanie robót budowlanych, świadczenie usług, realizacja dostaw). Umowy zawierane są na zasadzie swobody i równości, które to zasady są niezbędne dla zapewnienia uczciwej konkurencji na rynku (Guziński, 2014 s. 113). Specyficznym uczestnikiem rynku jest państwo działające poprzez swoje instytucje, które nabywają dobra i usługi w formie zamówień publicznych.

Rynek zamówień publicznych stanowi istotne źródło pozyskiwania zamówień dla podmiotów gospodarczych. Dane zawarte w przekazanych Prezesowi Urzędu Zamówień Publicznych (zgodnie ze sprawozdaniem Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych za 2014 r.) sprawozdaniach wskazują, iż w roku 2014 udzielono 174 886 zamówień (w 2013 r. – 210 352). Wartość udzielonych zamówień publicznych w roku 2014 wyniosła 133,2 mld zł (w 2013 r. – 143,2 mld zł).

* mgr Elżbieta Jędruczyk, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: ejedruczyk@wneiz.pl, mgr Magdalena Kupraszewicz, e-mail: magdalena.kupraszewicz@gmail.com.

W 82% (81% w 2013 r.) zamówień udzielono w trybie przetargu nieograniczonego. Tryb zamówienia z wolnej ręki zastosowano w 13,42% postępowań (w 2013 r. – 14,73%). Roboty budowlane stanowiły 40%, dostawy – 31%, a usługi – 29% wartości udzielonych zamówień.

Celem artykułu jest wskazanie zagrożeń wynikających z regulacji polskiego prawa zamówień publicznych, które nakłada obowiązek posługiwania się w procedurach przetargowych kategorią ceny brutto (zawierającej należny podatek od towarów i usług), czego konsekwencją jest obowiązek weryfikacji stawki przez zamawiającego. Problemem, który takie regulacje ustawowe generują, jest rozkład ponoszonego ciężaru ryzyka. Cenotwórczy charakter podatku od towarów i usług sprawia, że w przypadku ustalenia przez zamawiającego (względnie wykonawcę) niewłaściwej stawki tego podatku największe ryzyko ponoszą nie zamawiający i nie Skarb Państwa, ale przede wszystkim wykonawcy, którzy (jako wystawcy faktur) ponoszą zatem główny ciężar odpowiedzialności finansowej z tytułu ewentualnego zaniżenia stawki podatku od towarów i usług. W opracowaniu zastosowano analizę aktów prawnych, orzecznictwa oraz *case study*.

1. Analiza stanu prawnego

Zamówienia publiczne to zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 2 pkt 13 ustawy z 29 stycznia 2004 roku – Prawo zamówień publicznych¹ umowy odpłatne zawierane między zamawiającym a wykonawcą, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane. Wykonawcą w rozumieniu art. 2 pkt 11 p.z.p. są osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które ubiegają się o udzielenie zamówienia publicznego, złożyły ofertę lub zawarły umowę w sprawie zamówienia publicznego, zaś zamawiającym (art. 2 pkt 12 p.z.p.) są osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej obowiązane do stosowania p.z.p. Szczegółowo krąg podmiotów będących zamawiającymi określony został w art. 3 ust. 1 p.z.p., zgodnie z którym p.z.p. stosuje się do udzielania zamówień publicznych między innymi przez jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a także podmioty, z którymi zawarto umowę koncesji na roboty budowlane na podstawie ustawy z 9 stycznia 2009 roku o koncesji na roboty budowlane lub usługi² – w zakresie, w jakim udzielają zamówienia w celu jej wykonania.

W związku z szeroką definicją zarówno zamawiającego, jak i wykonawcy należy wskazać, iż realizacja zamówień publicznych stanowi istotny element działalności prowadzonej przez wielu przedsiębiorców, między innymi tych z kategorii MSP.

Prawo Zamówień Publicznych stanowi część prawa cywilnego, na co wskazuje odwołanie do stosowania przepisów ustawy z 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny³, do

¹ Dz.U. 2015, poz. 2164 (dalej: p.z.p.).

² Dz.U. 2015, poz. 113.

³ Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm. (dalej: k.c.).

czynności wykonywanych przez zamawiającego i wykonawców postępowania o udzielenie zamówienia oraz do umów w sprawie zamówienia publicznego, gdy ustawa nie stanowi inaczej. W tym zakresie ustawa stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnych norm Kodeksu cywilnego (Stachowiak, 2014). Na usytuowanie ustawy w systemie prawa wpływa też ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity) oraz ustawa z 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁴, która określa zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez osoby wydatkujące środki publiczne (Stachowiak, 2014).

Udzielanie zamówień publicznych podlega nie tylko regulacjom przewidzianym w p.z.p. i ustawach wskazanych powyżej, ale także regulacjom wynikającym z innych powszechnie obowiązujących przepisów, w tym między innymi prawa podatkowego. Mimo tego, że teoretycznie p.z.p. nie ingeruje w przepisy prawa podatkowego (sama ustawa określa przede wszystkim zasady i tryb udzielania zamówień publicznych, środki ochrony prawnej, kontrolę udzielania zamówień publicznych oraz organy właściwe w sprawach uregulowanych w ustawie), praktyka stosowania przepisów z zakresu zamówień publicznych ujawniła pewien istotny problem dotyczący podatku od towarów i usług⁵ – a mianowicie konsekwencje konieczności samodzielnej oceny przez zamawiającego właściwej stawki podatku od towarów i usług zawartej w cenie tych towarów lub usług.

Zgodnie z art. 2 pkt. 1 p.z.p. ceną jest cena w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z 9 maja 2014 roku o informowaniu o cenach towarów i usług⁶. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 p.z.p. cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę, przy czym w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Podobnie kwestia ceny została uregulowana na gruncie przepisów p.z.p. obowiązujących do 24 lipca 2014 roku⁷, a więc do czasu obowiązywania art. 2 pkt 1 p.z.p. określającego, iż poprzez cenę należy rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 roku o cenach⁸, zgodnie z którym cena oznacza wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Przenosząc definicje ceny na grunt p.z.p., należy przyjąć, iż cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą zamawiający jest obowiązany zapłacić wykonawcy za wykonanie umowy, której przedmiotem są roboty budowlane, dostawy bądź usługi,

⁴ Dz.U. 2013, poz. 168.

⁵ Podatek od towarów i usług uregulowany jest kompleksowo przepisami ustawy z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm. – dalej: UoVAT) oraz towarzyszącymi jej rozporządzeń.

⁶ Dz. U. poz. 915.

⁷ Zmiana art. 2 pkt. 1 PZP nastąpiła na mocy ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915), która weszła w życie z dniem 25 lipca 2014 r.

⁸ Dz.U. 2013, poz. 385.

uwzględniająca między innymi podatek od towarów i usług, a zatem cena na gruncie przepisów p.z.p. jest tak zwaną ceną całkowitą brutto (Partyk, Partyk). Takie zaś określenie ceny rzutuje bezpośrednio na kwestię błędów w obliczeniu ceny. Zgodnie bowiem z art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu⁹. Prawo Zamówień Publicznych nie wskazuje jednak, czym jest błąd w obliczeniu ceny. W orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej (do 28 stycznia 2010 r. Krajowej Izby Odwoławczej przy Prezesie Urzędu Zamówień Publicznych) wskazuje się, iż „błędem w obliczeniu ceny jest błąd polegający na przyjęciu niewłaściwych danych do jej obliczenia, wynikający np. z nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego. Błąd w obliczeniu ceny oferty ma miejsce wówczas, gdy wykonawca oblicza cenę oferty inaczej, niż zostało to ustalone przez zamawiającego”¹⁰.

Jako przykłady błędów w obliczeniu ceny wskazać można zastosowanie niewłaściwych jednostek miary czy niewłaściwego zakresu czynności, które trzeba wykonać w trakcie realizacji zamówienia (Dzierżanowski w: Stachowiak, Dzierżanowski, Jerzykowski, 2014; Nowicki w: Nowicki, Bazan, 2015). Zastrzec przy tym należy, że powyższe błędy powinny się odnosić do sposobu obliczenia. Na powyższe zwróciła uwagę Krajowa Izba Odwoławcza w uchwale z 6 marca 2012 roku, w uzasadnieniu której wskazano, iż „o błędzie w obliczeniu ceny będziemy mogli mówić w sytuacji, gdy cena została skalkulowana w sposób, który nie uwzględnia cech przedmiotu zamówienia, jego zakresu i warunków realizacji. Oznacza to, że wykonawca przyjął mylne założenia, bowiem punktem wyjścia do skalkulowania ceny jest inny stan faktyczny niż wynika ze SIWZ. Powyższe wskazuje, że chodzi o błąd, który każdy z wykonawców może popełnić, czyniąc podstawą wyceny zamówienie, które nie odpowiada opisowi przedmiotu zamówienia, a więc temu, czego oczekuje zamawiający”¹¹. Błędem w obliczeniu ceny może być również przyjęta przez wykonawcę stawka podatku od towarów i usług (Dzierżanowski w: Stachowiak, Dzierżanowski, Jerzykowski, 2014; Nowicki w: Nowicki, Bazan, 2015).

Ustalenia, co stanowi błąd w obliczeniu, nie ułatwia zamawiającemu przewidziana w art. 87 ust. 2 p.z.p. możliwość poprawienia oczywistych omyłek pisarskich, rachunkowych oraz innych omyłek polegających na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujących istotnych zmian w treści oferty. Kwestia tego, co należy rozumieć jako powyższe omyłki, wobec braku definicji ustawowych jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, którego analiza pozwala stwierdzić, że także

⁹ Należy zwrócić uwagę, iż powyższy przepis p.z.p. zawiera bezwzględny obowiązek odrzucenia oferty w przypadku stwierdzenia wystąpienia okoliczności określonych w art. 89 ust. 1 p.z.p., przy czym katalog przesłanek odrzucenia oferty jest zamknięty. Przesłanki nie mogą być interpretowane rozszerzająco, co oznacza, że zamawiający nie może odrzucić oferty w innych okolicznościach, jak tylko i wyłącznie te wskazane w art. 89 ust. 1 p.z.p. Oznacza to również, iż zamawiający nie może odrzucić oferty w przypadku braku zaistnienia którejkolwiek z okoliczności wskazanych w art. 89 ust. 1 p.z.p. Taka czynność zamawiającego jako niezgodna z przepisami prawa byłaby bowiem nieważna na podstawie art. 58 § 1 k.c.

¹⁰ Tak w wyroku KIO z 16.05.2013 (sygn. KIO 990/13), a także w wyroku KIO z 20.01.2011 (sygn. KIO 49/11), wyroku KIO z 3.01.2012 (sygn. KIO 2723/11), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 31.10.2008 (sygn. KIO/ UZP 1132/08).

¹¹ Uchwała KIO z 6.03.2012, sygn. KIO/KD25/12.

pojęcie *omylki* jest pojęciem niezdefiniowanym i nieostrym. Analiza przepisów prowadzi do wniosku, że błędy w obliczeniu ceny powodujące obowiązek odrzucenia oferty to takie błędy, których nie da się poprawić w trybie art. 87 ust. 2 p.z.p. Zamawiający w przypadku nieprawidłowości w ofercie wykonawcy w zakresie podatku od towarów i usług powinien w pierwszej kolejności odpowiednio zakwalifikować stwierdzoną nieprawidłowość i podjąć działania stosowne do jej charakteru, a zatem zobowiązany jest przyjąć stawkę podatku od towarów i usług, aby móc na etapie oceny ofert ustalić, czy nie zachodzi przesłanka do odrzucenia oferty. Praktyka wskazuje, że to właśnie przyjęcie stawki podatku od towarów i usług najczęściej pojawia się w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej. To bowiem od odpowiedniej oceny nieprawidłowości w ofercie związanych z przyjętą stawką podatku od towarów i usług zależy, czy oferta będzie dalej oceniana w toku postępowania w sprawie udzielenia zamówienia publicznego, czy też zostanie odrzucona. Należy przy tym wskazać, iż w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej prezentowane były odmienne oceny, na przykład pogląd, że przyjęcie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny¹². U podstaw tego poglądu legło przyjęcie, iż zamawiający ma możliwość decydowania o właściwej dla danego rodzaju przedmiotu zamówienia stawce podatku od towarów i usług, czemu może dać wyraz poprzez wskazanie konkretnej stawki podatku od towarów i usług w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Skoro bowiem w orzeczeniach tych mowa jest o nieprawidłowej stawce podatku od towarów i usług, to znaczy, że istnieje „prawidłowa stawka” – stawka przyjęta przez zamawiającego.

Pośród poglądów Krajowej Izby Odwoławczej wskazujących na to, iż zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, pojawiły się również oceny wskazujące, iż taki błąd odnosi się wyłącznie do stawki preferencyjnej, a także w przypadku nieuprawnionego zwolnienia podatkowego¹³, względnie poglądy odmienne do powyższych, wskazujące, iż zamawiający nie jest uprawniony do wiążącego ustalania stawki podatku od towarów i usług. I tak Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z 18 czerwca 2010 roku (sygn. KIO 1053/10) Wskazała, co następuje: „Przez błąd w obliczeniu ceny należy rozumieć niepodlegające poprawieniu omyłki rachunkowe lub rzeczowe dotyczące sposobu wyceny przedmiotu świadczenia (...) Natomiast nie mieści się w tej kategorii działanie polegające na świadomym i celowym zastosowaniu przez wykonawców będących przedsiębiorcami prowadzącymi profesjonalną działalność gospodarczą, takiej a nie innej stawki podatku VAT, za której prawidłowość w świetle obowiązujących przepisów ponoszą oni odpowiedzialność, aż do karnoskarbowej włącznie”. Dalej KIO stwierdza: „Ponadto, niezależnie od zastosowanej w ofercie przez wykonawców stawki VAT w trakcie oceny ofert porównywana jest zawsze cena brutto, którą następnie zamawiający obowiązani będą zapłacić, a która, niezależnie od rozliczeń płatnika z urzędem skarbowym, pozostaje, co do zasady, niezmienna w całym okresie realizacji zamówienia. Jednocześnie zawarta

¹² Tak w wyroku KIO przy Prezesie UZP z 18.02.2010 (sygn. KIO/UZP 1940/09), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 24.03.2009 (sygn. KIO/UZP 282/09), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 1.04.2010 (sygn. KIO/UZP 275/10) czy wyroku KIO z 22.12.2010 (sygn. KIO 2658/10).

¹³ Tak w wyroku KIO z 17.10.2011 (sygn. KIO 2138/11) i wyroku KIO z 30.04.2012 (sygn. KIO 785/12).

umowa cywilnoprawna nieprawidłowo opodatkowana i rozliczona nie jest dotknięta w tym zakresie sankcją nieważności (...) W konsekwencji, biorąc pod uwagę, iż w identycznym stanie faktycznym dwie różne stawki VAT nie mogą być jednocześnie uznane za prawidłowe, to nawet w przypadku, gdy konkurujący o zamówienie wykonawcy dysponują korzystnymi dla siebie, a wzajemnie sprzecznymi indywidualnymi interpretacjami podatkowymi, zamawiający muszą każdorazowo, uznając konieczność zastosowania przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. do takich sytuacji, zdecydować, która oferta spośród złożonych podlega odrzuceniu. Może prowadzić to do paradoksalnej sytuacji, w której wykonawcy uzyskując interpretację podatkową i przygotowując z jej uwzględnieniem w dobrej wierze ofertę, będą zabezpieczeni przed negatywnymi konsekwencjami w zakresie ewentualnych domiarów podatkowych i odpowiedzialności karnoskarbowej (korzystając z ochrony wynikającej z przepisu art. 14c Ordynacji podatkowej), natomiast nie będą mieli żadnej gwarancji co do tego czy ich oferty nie zostaną przez zamawiających odrzucone na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p.” W takich wypadkach, jak argumentuje Sąd, „stwierdza się np., iż żadna ze stron nie udowodniła jaka stawka podatku VAT jest prawidłowa i tym samym pozostawia się w postępowaniu o udzielenie zamówienia oferty sprzeczne ze sobą, lub, powołując się na zasadę rozkładu ciężaru dowodu – oddala się odwołanie. Taki sposób postępowania jest jednak niespójny zarówno z przyjętym rozumieniem normy art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy p.z.p., jak i zasadą, iż nie może być dwóch różnych i jednocześnie prawidłowych stawek VAT w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania. (...) Wobec powyższego, jedynym sposobem uniknięcia negatywnych konsekwencji dla pewności i bezpieczeństwa prowadzenia działalności gospodarczej wynikających z podważania przez zamawiających, a następnie przez Krajową Izbę Odwoławczą czy sądy okręgowe orzekające w sprawach dotyczących prawidłowości czynności zamawiających w postępowaniach o udzielenie zamówienia oraz masowo popełnianych przez zamawiających w trakcie oceny ofert błędów w przedmiocie identyfikacji właściwej stawki podatku VAT (zwłaszcza przy złożonych przedmiotach zamówienia), jest przyjęcie, iż norma art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. nie znajduje zastosowania w tych przypadkach”.

Taki pogląd został również wyrażony między innymi w wyroku KIO z 29 marca 2010 roku (sygn. KIO/UZP 242/10; KIO/UZP 260/10), wyroku z 6 września 2010 roku (sygn. 1779/10), a także w wyroku z 1 lutego 2011 roku (sygn. 125/1) czy w wyroku z 22 września 2011 roku (sygn. 1932/1). Wobec rozbieżności w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej Sąd Okręgowy w Koninie przedstawił Sądowi Najwyższemu zagadnienia prawne, w wyniku rozstrzygnięcia których Sąd Najwyższy podjął uchwały¹⁴ o następującej treści: „Określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki”. W uchwałach tych Sąd Najwyższy przychylił się do poglądów Krajowej Izby Odwoławczej, zgodnie z którymi zamawiający jest uprawniony do weryfikowania stawki podatku od towarów i usług. Sąd Najwyższy wskazał bowiem, iż „zgodnie z art. 2 pkt 1 Pr.z.p., ilekroć

¹⁴ Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 (sygn. III CZP 52/11) oraz uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 (sygn. III CZP 53/11).

w ustawie jest mowa o cenie (...), tylekroć należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (...). Na podstawie tego przepisu w cenie uwzględnia się m.in. podatek od towarów i usług (...). Nie może zatem wywoływać wątpliwości pogląd, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym zatem element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert przez wykonawców nakłada na nich obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki tego podatku. Obowiązkiem zamawiającego jest więc dokonanie także i w tym zakresie oceny poprawności przedstawionych przez wykonawców ofert, gdyż przepis art. 87 ust. 2 Pr.z.p. nakłada na niego w określonych sytuacjach obowiązek poprawienia oferty, a art. 89 ust. 1 pkt 6 Pr.z.p. nawet obowiązek odrzucenia oferty”. Skoro zaś zamawiający ma obowiązek weryfikowania przyjętej przez wykonawców stawki podatku od towarów i usług, to również w konsekwencji ma on prawo ustalania, jaka stawka podatku od towarów i usług jest prawidłowa.

Jak wskazuje dalej Sąd Najwyższy w przywołanych uchwałach, „przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania, czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym”. Sąd wskazał przy tym, że „jedynie wówczas, gdy zamawiający wskazał w specyfikacji konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą także wysokość określonej w ofercie ceny, może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w specyfikacji. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty”.

Powyższe stanowisko Sądu Najwyższego, a także odpowiadające mu oceny dokonywane przez Krajową Izbę Odwoławczą całkowicie pomijają kwestię odpowiedzialności wykonawcy za przyjęcie zgodnie z oceną zamawiającego nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług. Należy bowiem wskazać, że ocena zamawiającego w zakresie stawki podatku od towarów i usług, może i wiążąca dla wykonawcy, nie wiąże w żaden sposób organów podatkowych. W przypadku ustalenia, iż wykonawca jako podatnik podatku od towarów i usług, nie chcąc się narazić na odrzucenie oferty, zastosował niewłaściwą stawkę tego podatku, wyłącznie on będzie ponosił konsekwencje oceny zamawiającego. Taka sytuacja ma obecnie miejsce między innymi w odniesieniu do robót hydrobudowlanych. Urzędy kontroli skarbowej każą zapłacić od kilku do kilkunastu milionów złotych podatku od towarów i usług wykonawcom, którzy na zlecenie urzędów morskich realizowali inwestycje hydrobudowlane, w sytuacji gdy inwestorem był Skarb Państwa, a działające w jego imieniu urzędy morskie płaciły przedsiębiorstwom cenę bez VAT, a także odrzucały oferty, w których był uwzględniony podatek, twierdząc, że inwestycje mają związek z ochroną środowiska morskiego (Dudek, 2015).

2. Konsekwencje gospodarcze, opis sektora

Nie ma wątpliwości co do faktu, że środki publiczne powinny być wydatkowane efektywnie. Oznacza to, że środki publiczne muszą gwarantować maksymalną realizację zadań publicznych, zapewniając możliwie największą ilość niezbędnych dóbr oraz usług przy zachowaniu niezbędnej jakości (Hałka, 2014, s. 47). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że efektywność winna być zachowana nie tylko w aspekcie prawnym i ekonomicznym, ale również w wymiarze społecznym, przy czym wymiar społeczny efektywności odnosi się zarówno do użyteczności, jaką dana społeczność osiąga przez realizację zamówienia (np. budowa drogi, remont szkoły), jak i do wzrostu wiarygodności i zaufania społeczności do organów władzy publicznej. Przekłada się to na społeczny kredyt zaufania nawet w sytuacjach, gdy przeprowadzane zamówienie jest kosztowne (Hałka, 2014, s. 47). Efektywność społeczna rozumiana jako użyteczność osiągana przez pewną społeczność obejmuje swoim zakresem nie tylko sam fakt materialnych efektów inwestycji realizowanych w ramach zamówień publicznych – dodatkowym aspektem, niejednokrotnie w literaturze przedmiotu pomijanym, jest wpływ zamówień publicznych na sektor przedsiębiorstw. Stąd rozwiązania ustawowe z zakresu zamówień publicznych mają na celu między innymi zapewnienie realizacji instrumentów gospodarki rynkowej, uczciwej konkurencji, równości podmiotów (Guziński, 2014, s. 124).

Zdecydowana większość podmiotów biorących udział w zamówieniach publicznych to duże przedsiębiorstwa ze znaną marką. Nie oznacza to jednak, że rynek zamówień publicznych nie ma znaczenia dla podmiotów z sektora MSP. Zaangażowanie sektora MSP w wykonywane zamówienia publiczne rośnie zwłaszcza w okresach gorszej sytuacji gospodarczej. Dla mikro, małych i średnich przedsiębiorstw pozyskanie zamówienia publicznego często decyduje o ich dalszym istnieniu na rynku, gdyż w przeciwieństwie do dużych przedsiębiorstw sektor MSP z reguły nie może dopuścić do sytuacji ograniczania kosztów przez zwalnianie pracowników lub dywersyfikację działalności (Hałka, 2014, s. 48).

Analiza wyników badań sektora MSP pokazuje jednak, że mimo trwającego kryzysu gospodarczego aktywność przedsiębiorców MSP na rynku zamówień publicznych jest z roku na rok coraz mniejsza. W badaniu ilościowym MSP przeprowadzonym przez PARP w 2013 roku zarejestrowano 14% przedsiębiorców aktywnych na rynku zamówień publicznych i był to odsetek o 4 p.p. niższy niż w 2012 roku i o 11 p.p. niższy niż w 2011 roku (w odniesieniu do tego ostatniego pomiaru była to różnica istotna statystycznie). A zatem grono przedsiębiorców działających na rynku zamówień publicznych zmniejszyło się na przestrzeni ostatnich dwóch lat o 44%, przy czym symptomy wyraźnej utraty atrakcyjności rynku dla przedsiębiorców z sektora MSP zaobserwowano już w 2012 roku (Polska Agencja Przedsiębiorczości, 2013).

Jedną z potencjalnych przyczyn takiego stanu rzeczy może być to, że w aktualnie obowiązującej sytuacji prawnej konsekwencje zakwestionowania stawki podatku od towarów i usług zastosowanej w rozliczeniach z tytułu wykonania zamówień publicznych ponosi wystawca faktury, to on bowiem (wykonawca zamówienia) obowiązany jest do zastosowania właściwej

stawki podatku od towarów i usług, a w razie wykazania w tym zakresie jej nieprawidłowości ma obowiązek skorygowania wystawionych faktur i odprowadzenia podatku we właściwej wysokości. Problem ten jest najistotniejszy w sytuacji, w której w wyniku błędnej interpretacji przepisów (bądź to przez zamawiającego wskazującego właściwą stawkę podatku w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, bądź to przez samego wykonawcę) dochodzi do zaniżenia stawki podatku. W takim przypadku konieczność skorygowania faktur sprzedaży implikuje zmniejszenie ceny netto (przychodu wykonawcy). W założeniu błędnego zastosowania stawki obniżonej w wysokości 8% i jej późniejszego zakwestionowania przez organy podatkowe różnica pomiędzy stawką zastosowaną a stawką podstawową (15 p.p.) pomniejsza w efekcie marżę wykonawcy, mogąc w najtrudniejszych przypadkach doprowadzić nawet do jego likwidacji lub upadłości. Tak rozłożony ciężar ryzyka powoduje, że zamówienia publiczne stają się coraz bardziej ryzykowne (a zatem mniej atrakcyjne) dla najmniejszych podmiotów. Przyczynia się ponadto do spadku zaufania do organów państwa.

Najwięcej kontrowersji budzą sytuacje, w których wykonawca skalkulował cenę usługi z zastosowaniem obniżonej stawki podatku od towarów i usług wskazanej w specyfikacji istotnych warunków zamówienia przez zamawiającego (w takim przypadku zastosowanie odmiennej stawki wiąże się z odrzuceniem oferty w ogóle), która to stawka zostaje następnie zakwestionowana przez organy podatkowe. Kontrowersje budzi tu nie tyle możliwość zakwestionowania stawki (nie ulega bowiem wątpliwości że to treść przepisów prawa, nie zaś wola zamawiającego, decyduje o zastosowaniu właściwej stawki VAT), a fakt przerzucenia całej odpowiedzialności na wykonawcę.

Uwagi końcowe

Przedstawiony w artykule problem sprowadza się w istocie do dwóch aspektów – pierwszy to porównywalność ofert złożonych przez różnych wykonawców z zastosowaniem różnych stawek podatku VAT (w konsekwencji możliwość odrzucenia niewłaściwej oferty); drugi – konsekwencje zakwestionowania obniżonej stawki podatku. Wątpliwości budzi tu fakt, że błąd popełniony przez zamawiającego (wymóg stosowania przez wykonawców niewłaściwej stawki podatku) pozwala mu osiągnąć wymierne korzyści (niższa cena brutto) przy jednoczesnym całkowitym obciążeniu negatywnymi konsekwencjami finansowymi wykonawcy.

Ze względu na doniosłość problemu dla działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorców, w szczególności zaś tych z sektora MSP, jako najprostsze rozwiązanie należy wskazać zmianę linii orzeczniczej Krajowej Izby Odwoławczej w zakresie możliwości ingerowania przez zamawiającego w przyjętą przez wykonawcę stawkę podatku VAT. Skoro bowiem przywołane uchwały Sądu Najwyższego nie mają mocy zasad prawnych, nie wiążą Sądu Najwyższego, a w konsekwencji także sądów powszechnych czy Krajowej Izby Odwoławczej w innych sprawach, nie ma zatem przeszkód, aby Krajowa Izba Odwoławcza, a za nią sądy okręgowe, powróciła do poglądu, zgodnie z którym nie mieści się w kategorii błędu w obliczeniu ceny kwestia przyjętej stawki podatku od towarów i usług.

Nie chcąc pozostawiać powyższej kwestii każdorazowej ocenie, należałoby postulować zmianę przepisów p.z.p. w taki sposób, aby ocenie według kryterium ceny podlegała cena netto. W takim przypadku nie byłoby wątpliwości, iż kwestia przyjętej przez wykonawców stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny.

Wydaje się, że celem racjonalnego ustawodawcy winna być taka nowelizacja przepisów, która pozwoliłaby na wiążące ustalenie stawki podatku od towarów i usług jeszcze przed rozpoczęciem procedury przetargowej (wprowadzenie instytucji wiążącej interpretacji dla zamawiającego) bądź też wprowadzenie rozwiązań umożliwiających przeniesienie konsekwencji błędu na zleceniodawcę (podmiot, który błąd popełnił, uzyskując jednocześnie korzyść w postaci niższej ceny brutto). Pozostawienie regulacji prawnych w obecnym kształcie może powodować dalszy spadek zainteresowania podmiotów sektora MSP postępowaniami z zakresu zamówień publicznych oraz znaczny spadek zaufania do organów państwa.

Literatura

- Dudek, P. (2015). Schizofrenia urzędników w sprawie vat, hydrozagadka czyli jak urząd skarbowy łąta budżet. *Gazeta Prawna*, 118. Pobrane z: <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/878624,schizofrenia-urzednikow-w-sprawie-vat-hydrozagadka-czyli-jak-urzad-skarbowy-lata-budzet.html> (11.07.2016).
- Guziński, M. (2014). Zamówienia publiczne jako instrument gospodarki rynkowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 372, 113–125.
- Hałka, M. (2014). Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 346, 45–53.
- Nowicki, J., Bazan, A. (2015). *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Partyk, A., Partyk, T. *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług*. Komentarz udostępniony w Systemie Informacji Prawnej LEX OMEGA.
- Polska Agencja Przedsiębiorczości (2013). *Nowe podejście do zamówień publicznych*. Raport z badań.
- Schmidt, P. (2012). Błędna stawka podatku VAT jako błąd w obliczeniu ceny i powód odrzucenia oferty. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 270, 105–121.
- Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2014 r. (2015). Warszawa.
- Stachowiak, M., Dzierżanowski, W., Jerzykowski, J. (2014). *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Uchwała KIO z 6.03.2012, sygn. KIO/KD25/12.
- Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011, sygn. III CZP 52/11.
- Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011, sygn. III CZP 53/11.
- Ustawa z 29.01.2004 – Prawo zamówień publicznych. Dz.U. 2015, poz. 2164.
- Wyrok KIO przy Prezesie UZP z 18.02.2010, sygn. KIO/UZP 1940/09.
- Wyrok KIO z 30.04.2012, sygn. KIO 785/12.

THE CONSEQUENCES OF DECIDING OF VAT RATE BY PURCHASER IN PUBLIC PROCUREMENT

Abstract: *Purpose* – The purpose of the paper is pointing the risks emerging of public procurement legal regulations levying the duty of determining VAT rate on awarding entity.

Design/methodology/approach – In paper we have used literature and legal acts analysis.

Findings – The analysis shows, that the solutions valid in Poland cause negative consequences, as serious risk for the economic operators; the regulations are in contrary with principle of trust in state bodies.

Originality/value – The originality of research is analysing the problem that has not been analysed yet and formulating the proposals of legal solutions, that would allow to avoid negative consequences of determining VAT rate by awarding entity.

Keywords: public procurement, VAT, small and medium-sized enterprises

Cytowanie

Jędruczyk, E., Kupraszewicz, M. (2016). Konsekwencje ustalania stawki podatku VAT przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 189–199. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-17.

Pozycja procesowa doradcy podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji ustawy proceduralnej

Jolanta Wilk*

Streszczenie: *Cel* – Przedstawienie konsekwencji wprowadzenia przez ustawodawcę do ustawy p.p.s.a. zmian, które weszły w życie 15 sierpnia 2015 roku.

Metodologia badań – W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, analizę przepisów prawa krajowego i orzeczeń sądów administracyjnych.

Wynik – Z przeprowadzonej analizy wynika, że ustawodawca, nowelizując ww. ustawę, zrównał pozycję procesową doradców podatkowych z pozycją adwokatów i radców prawnych. Najistotniejsza zmiana dotyczy zniesienia powinności sądu do udzielania stronom reprezentowanym przez doradców podatkowych stosownych wskazówek co do czynności procesowych oraz pouczeń o skutkach prawnych tych czynności i skutkach zaniechań. Wprowadzone zmiany są bardzo istotne, gdyż mają bezpośredni wpływ na sytuację strony (podatnika) w postępowaniu przed sądem, bowiem skutki działań i zaniechań doradcy podatkowego obciążają samego skarżącego.

Oryginalność/wartość – Główną wartością tego opracowania jest przedstawienie aktualnej, syntetycznej wiedzy na temat pozycji procesowej doradcy podatkowego jako pełnomocnika reprezentującego skarżącego (podatnika) przed sądem administracyjnym.

Słowa kluczowe: doradca podatkowy, pełnomocnik, sąd

Wprowadzenie

W celu zapewnienia podatnikowi (zarówno osobie fizycznej, jak i innym przedsiębiorcom) ochrony jego praw w postępowaniu podatkowym niezbędne było umożliwienie zaskarżenia orzeczeń organu podatkowego II instancji poprzez wniesienie na nie skargi do sądu administracyjnego. Sądowa kontrola dotyczy spraw, które rozpatrywane były wcześniej w postępowaniu administracyjnym, gdzie pozycja jednostki była pozycją nierównorzędną w stosunku do pozycji organów administracji publicznej (Kania, 2009, s. 61).

W kontradiktoryjnym postępowaniu przed sądem stronami są: skarżący (podatnik) i organ podatkowy, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi. Strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przed sądem osobiście lub przez

* mgr Jolanta Wilk, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie.

pełnomocników¹. Rola pełnomocnika w tym postępowaniu jest bardzo istotna, bowiem ustanowiony pełnomocnik nabywa uprawnienie do działania w imieniu i ze skutkiem dla mocodawcy (Hauser, Wierzbowski, 2013, s. 207). Oznacza to, że osoba reprezentowana przez pełnomocnika działa w taki sposób, jakby sama dokonywała czynności procesowych, tyle że przy wykorzystaniu profesjonalnej pomocy. Zatem skutki podejmowanych przez pełnomocnika działań i zaniechań obciążają jego mocodawcę².

W p.p.s.a. ustawodawca wprowadził zamknięty katalog podmiotów, które mogą zostać ustanowione pełnomocnikami strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym (Grego-Hoffmann, 2012, s. 23). W doktrynie wskazuje się, że grupę uprawnionych podmiotów można podzielić na: pełnomocników profesjonalnych (adwokatów i radców prawnych), pełnomocników quasi-profesjonalnych (Tarno, 2004) (doradcy podatkowi i rzecznicy patentowi), pełnomocników nieprofesjonalnych (innych skarżących lub uczestników postępowania, małżonków, rodzeństwo, wstępnych lub zstępnych strony oraz osoby pozostające ze stroną w stosunku przysposobienia).

Pozycja pełnomocników w postępowaniu sądowym zależy od jednej z trzech ww. kategorii, do której należą. Przed 15 sierpnia 2015 roku, to jest przed wejściem w życie zmian do p.p.s.a.³, zróżnicowanie uprawnień procesowych pełnomocników przejawiało się między innymi w przyznaniu stronom reprezentowanym przez pełnomocników quasi-profesjonalnych prawa do otrzymania od sądu informacji i pouczeń, możliwości występowania tylko w określonych sprawach, możliwości składania określonych środków odwoławczych (Grego-Hoffman, 2012, s. 234).

Celem opracowania jest przedstawienie konsekwencji zmian wprowadzonych do p.p.s.a., w wyniku których ustawodawca zrównał pozycję procesową doradców podatkowych z pozycją procesową adwokatów i radców prawnych.

1. Uwagi ogólne

W postępowaniu przed sądem administracyjnym podmiotem uprawnionym do działania w imieniu skarżącego jest między innymi pełnomocnik będący doradcą podatkowym. Przez „działanie przed sądem” należy rozumieć wszystkie czynności procesowe (prawne i faktyczne) podejmowane w sprawie (Dauter, 2012, s. 107). O zakresie udzielonego pełnomocnictwa – co do zasady – decyduje strona. Może ona również, występując przed sądem równocześnie z pełnomocnikiem, niezwłocznie odwoływać lub prostować jego oświadczenia⁴.

¹ Artykuł 34 ustawy z 30.08.2002 – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 2012, poz. 270, z późn. zm. (dalej: p.p.s.a.).

² Postanowienia: NSA z 23.06.2008 (sygn. I OZ 402/08) i WSA w Szczecinie z 24.04.2015 (sygn. I SA/Sz 1428/14).

³ Ustawa z 9.04.2015 o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. poz. 658 (dalej: ustawa nowelizująca).

⁴ Artykuł 41 p.p.s.a.; postanowienie NSA z 6.01.2009 (sygn. II OZ 1339/08).

W języku potocznym wyrażenie *pełnomocnictwo* używane jest w różnych znaczeniach, między innymi jako umocowanie bądź jako dokument pełnomocnictwa. W języku prawniczym przez pełnomocnictwo rozumie się określoną czynność prawną stanowiącą podstawę (źródło) umocowania. Udzielenie pełnomocnictwa następuje w drodze jednostronnej czynności prawnej dokonanej przez mocodawcę lub jego pełnomocnika (Dauter, 2012, s. 106).

2. Legitymacja doradcy podatkowego do występowania w charakterze pełnomocnika

Prawne ramy funkcjonowania w Polsce zawodu doradcy podatkowego ustawodawca uregulował w ustawie o doradztwie podatkowym⁵. Jak wskazał T. Michalik, ustawa nie stworzyła jednak samego zawodu, który przed 1996 rokiem kształtował się w sposób samoistny w odpowiedzi na powstałe na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku oczekiwania rynku (Mariański, 2010, s. 11).

Na przestrzeni kilkunastu lat ustawodawca przyznał doradcom podatkowym trzy istotne uprawnienia służące przedstawicielom innych zawodów prawniczych. Doradca podatkowy ma prawo występować przed sądami administracyjnymi w zakresie obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami w charakterze pełnomocnika⁶.

Doradca podatkowy może sam uwierzytelnić odpis udzielonego mu pełnomocnictwa⁷. Ma również prawo sporządzania poświadczeń odpisów dokumentów za zgodność z okazanym oryginałem w zakresie określonym odrębnymi przepisami⁸.

Może także udzielić dalszego pełnomocnictwa (substytucji) nie tylko innemu doradcy podatkowemu, ale również adwokatowi lub radcy prawnemu. Uprawnienie to uregulowano w art. 41 ust. 1 u.d.p.

3. Rodzaje i formy pełnomocnictw

Ustawa p.p.s.a. przewiduje cztery rodzaje pełnomocnictw: ogólne – do prowadzenia spraw przed sądami administracyjnymi; do prowadzenia poszczególnych spraw; do niektórych tylko czynności w postępowaniu oraz pełnomocnictwo szersze niż trzy poprzednie, którego zakres ocenia się według treści pełnomocnictwa oraz przepisów prawa cywilnego. Zakres pełnomocnictwa ogólnego i pełnomocnictwa do prowadzenia poszczególnych spraw został określony w art. 39 p.p.s.a.

⁵ Ustawa z 5.07.1996 o doradztwie podatkowym. Dz.U. 2011, nr 41, poz. 213, z późn. zm. (dalej: u.d.p.).

⁶ Artykuł 41 ust. 2 u.d.p.

⁷ Artykuł 37 p.p.s.a.

⁸ Artykuł 41 ust. 3 i ust. 4 u.d.p.

Fakt umocowania pełnomocnika (udzielenia pełnomocnictwa) może nastąpić w dowolnej formie, w tym ustnej. W zasadzie pełnomocnictwo powinno być udzielone w formie pisemnej⁹. Dodać należy, że zgodnie z brzmieniem art. 244 § 2 p.p.s.a. ustanowienie pełnomocnika w ramach prawa pomocy jest równoznaczne z udzieleniem pełnomocnictwa.

Pełnomocnik obowiązany jest przy pierwszej czynności procesowej dołączyć do akt sprawy pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub wierzytelny odpis pełnomocnictwa¹⁰. Zauważyć należy, że nowelizując art. 46 § 3 p.p.s.a., ustawodawca usunął pojawiające się w orzecznictwie oraz literaturze wątpliwości¹¹ i postanowił, że pełnomocnictwo lub jego odpis musi zostać złożony przed sądem. A zatem nie wystarczy, że te dokumenty znajdują się w aktach administracyjnych sprawy.

Pełnomocnik może złożyć oryginał pełnomocnictwa lub sporządzony jego odpis¹². Dokument pełnomocnictwa może być sporządzony dowolną techniką, maszynowo lub ręcznie, jednak podpis mocodawcy musi być własnoręczny¹³.

4. Wygaśnięcie pełnomocnictwa

Pełnomocnictwo może: wygasnąć z mocy prawa, na skutek wypowiedzenia pełnomocnictwa oraz z mocy orzeczenia cofającego przyznanie prawa pomocy w zakresie ustanowienia pełnomocnika. Przypadki wygaśnięcia pełnomocnictwa z mocy prawa reguluje art. 43 p.p.s.a., zgodnie z którym pełnomocnictwo wygasa w razie śmierci strony albo utraty przez nią zdolności sądowej. Pełnomocnictwo wygasa także w razie śmierci pełnomocnika, utraty przez niego zdolności sądowej lub utraty kwalifikacji potrzebnych do wykonywania zawodu.

Wygaśnięcie pełnomocnictwa przez wypowiedzenie jest oświadczeniem woli jednej ze stron. Wypowiedzieć pełnomocnictwo może zarówno mocodawca, jak i pełnomocnik (Dauter, 2012, s. 124). Przed nowelizacją p.p.s.a. tylko profesjonalni pełnomocnicy, którzy wypowiedzieli pełnomocnictwo, byli zobowiązani działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie, chyba że mocodawca zwolnił ich od tego obowiązku (Babiarz, Aromiński, 2015, s. 59).

5. Czynności procesowe quasi-profesjonalnego pełnomocnika w postępowaniach przed sądami administracyjnymi

Należy zauważyć, że zawód doradcy podatkowego daje możliwość wykonywania nie tylko działalności księgowo-finansowej, ale także czynności typowo prawnych. Doradca podatkowy jest przez ustawodawcę wyposażony w pełen zakres uprawnień właściwych innym

⁹ Wyrok NSA z 7.02.2007, sygn. I OSK 452/06.

¹⁰ Artykuł 37 ust. 1 p.p.s.a.

¹¹ Postanowienia NSA: z 23.04.2013 (sygn. I GSK 345/13), z 25.03.2015 (sygn. I FSK 2095/13); Tarno (2012), s. 218.

¹² Postanowienie NSA z 26.01.2012, sygn. I FSK 2058/11, LEX nr 1113101.

¹³ Wyrok NSA z 7.02.2007, sygn. I OSK 452/06.

zawodom prawniczym – aczkolwiek jedynie w zakresie zobowiązań podatkowych (a także celnych i spraw związanych z egzekucją administracyjną) – poczynawszy od sporządzania opinii i analiz prawnych, a skończywszy na reprezentowaniu podatnika przed sądem administracyjnym. Zwłaszcza w ostatnim przypadku ustawodawca wprowadził zmiany legislacyjne dotyczące zrównania pozycji procesowej doradców podatkowych, tam gdzie przepisy dotyczące ich jako pełnomocników procesowych były odmienne od regulacji dotyczących adwokatów i radców prawnych (Hauser, 2013, s. 30). Omawiając czynności procesowe doradcy podatkowego jako pełnomocnika, autorzy ograniczyli omówione zagadnienia do zmian wprowadzonych ustawą nowelizującą do p.p.s.a.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że nowelizacja ustawy proceduralnej zrównała uprawnienia doradców podatkowych z uprawnieniami adwokatów i radców prawnych w zakresie wnoszenia skarg kasacyjnych. Ma to o tyle istotne znaczenie, że sąd nie poucza, stosownie do treści art. 6 p.p.s.a., stron występujących w sprawie nie tylko bez adwokata, radcy prawnego, ale również bez doradcy podatkowego. Pouczeń tych sąd dokonuje tylko w razie uzasadnionej potrzeby, a nie obligatoryjnie, jak dotychczas (Babiarz, Aromiński, 2015, s. 55).

Przed nowelizacją p.p.s.a. na podstawie art. 6 p.p.s.a. powszechnie przyjmowano, że sąd (przewodniczący) mógł udzielić pouczenia stronie reprezentowanej przez doradcę podatkowego (Dauter, Gruszczyński, Kabat, Niezgódka-Medek, 2011, s. 65). Wprowadzona zmiana w praktyce oznacza, że sąd nie udziela już doradcy podatkowemu wskazówek i pouczeń, o których mowa w art. 49 § 1, art. 70 § 2, art. 140 § 1–3, art. 163 § 2 i art. 210 § 1 p.p.s.a.

Wskazać należy, że art. 49 § 1 p.p.s.a. dotyczy braków formalnych pisma strony i skutków ich nieuzupełnienia w terminie, art. 70 § 2 p.p.s.a. – skutków zaniechania zawiadomienie sądu o zmianie adresu zamieszkania, adresu dla doręczeń lub siedziby. Przewidziany w art. 140 § 1 p.p.s.a. obowiązek dotyczy pouczenia o terminie i trybie zaskarżenia orzeczenia sądu I instancji. Stronie działającej bez profesjonalnego i quasi-profesjonalnego pełnomocnika, która na skutek pozbawienia wolności była nieobecna przy ogłoszeniu wyroku, sąd z urzędu w ciągu tygodnia od ogłoszenia wyroku doręcza jego odpis z pouczeniem o terminie i sposobie wniesienia środka odwoławczego. Podobny charakter ma wynikający z art. 163 § 2 p.p.s.a. obowiązek doręczenia postanowienia z uzasadnieniem oraz pouczeniem o terminie i sposobie wniesienia środka zaskarżenia postanowienia, jeśli zostało ono wydane na posiedzeniu niejawnym, a jest zaskarżalne. Zgodnie z art. 210 p.p.s.a. sąd powinien pouczyć o skutkach niezgłoszenia wniosku o przyznanie należnych kosztów, a czyni to, gdy orzeka o kosztach na rozprawie (por. Woś, Knysiak-Molczyk, Romańska, 2009).

Od 15 sierpnia 2015 roku obowiązek doręczania pism przez profesjonalnego pełnomocnika innemu profesjonalnemu pełnomocnikowi ciąży również na doradcach podatkowych¹⁴. Aktualnie doradca podatkowy zobowiązany jest załączyć do pisma procesowego wniesionego do sądu oświadczenie o doręczeniu odpisu pisma drugiej stronie albo o jego nadaniu przesyłką poleconą pod rygorem zwrotu pisma przez sąd bez wzywania do usunięcia tego braku. Konsekwencję zaniedbania dopełnienia tego obowiązku stanowi pozostawienie

¹⁴ Artykuł 66 p.p.s.a.

pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia¹⁵. Powyższa zasada zgodnie z art. 66 § 3 p.p.s.a. została wyłączona w odniesieniu do niektórych pism procesowych.

Doradca podatkowy może jak dotychczas odmówić sporządzenia i wniesienia skargi kasacyjnej, jeżeli nie stwierdza podstaw uzasadniających jej wniesienia. Jednak zgodnie ze znowelizowanym art. 177 § 4 p.p.s.a. nałożono na pełnomocnika ustanowionego w ramach prawa pomocy obowiązek złożenia w sądzie, w terminie do wniesienia skargi kasacyjnej, sporządzonej przez siebie opinii o braku podstaw do wniesienia skargi kasacyjnej wraz z odpisem dla strony, dla której został ustanowiony. Wraz z wykonaniem tych czynności ustaje obowiązek udzielenia pomocy prawnej spoczywający na wyznaczonym quasi-profesjonalnym pełnomocniku.

Uwagi końcowe

Przed nowelizacją p.p.s.a. pozycja pełnomocnika profesjonalnego i quasi-profesjonalnego była odmienna. W doktrynie krytykowano regulacje dotyczące postępowania sądowoadministracyjnego w zakresie nierównego traktowania doradców podatkowych i pełnomocników profesjonalnych. Postulowano, aby doradca podatkowy działający w imieniu i na rzecz reprezentowanego był traktowany tak samo jak radca prawny i adwokat. Zostali oni bowiem uprawnieni do pełnienia tej samej roli, co wymienieni pełnomocnicy, jedynie przy zawężonym zakresie spraw (Grego-Hoffmann, 2012, s. 331; Ambrożej, 2014, s. 359).

Wprowadzone zmiany należy ocenić pozytywnie, gdyż znacząco wzmocniły rolę doradcy podatkowego jako pełnomocnika skarżących (podatników). Jednak w praktyce okaże się, w jakim stopniu ułatwi to dochodzenie stronom ich praw przed sądem. Trzeba mieć bowiem na uwadze to, że głównym zadaniem doradcy podatkowego jest udzielanie bieżących porad i opinii, także jeżeli następuje to w ramach prowadzenia ksiąg czy nawet w ramach prowadzenia sprawy przed organami podatkowymi lub sądami administracyjnymi (Mariański, 2006, s. 48–52). Ponadto nie wszyscy doradcy podatkowi są z wykształcenia prawnikami, co ma istotne znaczenie, gdyż reprezentując stronę przed sądem, zobowiązani są do wykonywania typowych czynności prawniczych, między innymi sporządzania i wnoszenia pism procesowych. A jak zauważył A. Mudrecki, poziom sporządzanych skarg kasacyjnych jest zróżnicowany. Najsłabsze skargi kasacyjne sporządzają doradcy podatkowi nielegitymujący się wykształceniem prawniczym (Kynsiak-Molczyk, Mudrecki, 2013, s. 395).

Reasumując, wskazać należy, że aktualnie doradcy podatkowi, działając w postępowaniu sądowoadministracyjnym, mają te same uprawnienia, które przysługują adwokatom i radcom prawnym, ograniczone jednak do wymienionego w ustawie zakresu spraw. Najistotniejsza zmiana dotyczy zniesienia powinności sądu do udzielania stronom reprezentowanym przez doradców podatkowych stosownych wskazówek co do czynności procesowych oraz pouczeń o skutkach prawnych tych czynności i skutkach zaniedbań. Wprowadzone zmiany mają

¹⁵ Artykuł 70 p.p.s.a.

ogromne znaczenie, gdyż w bezpośredni sposób wpływają na sytuację skarżącego (podatnika), bowiem skutki podejmowanych czynności, jak i zaniechań pełnomocnika obciążają bezpośrednio skarżącego.

Na koniec zauważyć należy, że w doktrynie nie ma zgodności co do tego, czy uprawnienie do sporządzenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia mają jedynie profesjonalni pełnomocnicy, czy również doradcy podatkowi (Tarno, 2011, s. 43–47; Grego-Hoffmann, 2012, s. 269). Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że tylko adwokat i radca prawny może sporządzić skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia¹⁶.

Literatura

- Ambrożej, E.A. (2014). Doradca podatkowy jako pełnomocnik w postępowaniu przed sądami administracyjnymi – wybrane zagadnienia. W: Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*. Szczecin: US. Wydział Prawa i Administracji.
- Babiarz, S., Aromiński, K. (2015). *Postępowanie sądowoadministracyjne w praktyce*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer.
- Dauter, B., Gruszczyński, B., Kabat, A., Niezgódka-Medek, M. (2011). *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer.
- Dauter, B. (2012). *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*. Warszawa: LexisNexis.
- Grego-Hoffmann, M. (2012). *Rola pełnomocnika w postępowaniu sądowoadministracyjnym*. Warszawa: LEX a Wolters Kluwer.
- Hauser, R. (2013). Wstępne założenia nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. *Państwo i Prawo*, 2.
- Hauser, R., Wierzbowski, M. (red.). (2013). *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*. Warszawa: C.H. Beck.
- Kania, M. (2009). *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Knysiak-Molczyk, H., Mudrecki, A. (2013). *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądowoadministracyjnych*. Warszawa: LexisNaxis.
- Mariański A. (red.). (2010). *Ustawa o doradztwie podatkowym Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Mariański, M. (2006). Zasady prowadzenia ksiąg przez doradcę podatkowego w świetle jego obowiązków i odpowiedzialności. *Przegląd Podatkowy*, 12.
- Postanowienie NSA z 23.06.2008, sygn. I OZ 402/08. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z 6.01.2009, sygn. II OZ 1339/08. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienia NSA z 6.04.2011, sygn. II FNP 1/11, LEX nr 785843.
- Postanowienie NSA z 26.01.2012, sygn. I FSK 2058/11, LEX nr 1113101.
- Postanowienie NSA z 23.04.2013, sygn. I GSK 345/13. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z 25.03.2015, sygn. I FSK 2095/13. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Szczecinie z 24.04.2015, sygn. I SA/Sz 1428/14. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Tarno, J.P. (2004). Pełnomocnictwo w postępowaniu sądowoadministracyjnym. W: S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa profesora Andrzeja Kabata*. Olsztyn: Wyd. UW-M.
- Tarno, J.P. (2011). Głosa do postanowienia NSA z dnia 6 kwietnia 2011 r., II FNP 1/11. *Przegląd Podatkowy*, 7.

¹⁶ Postanowienia NSA z 6.04.2011, sygn. II FNP 1/11, Lex nr 785843.

- Tarno, J.P. (2012). *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Ustawa z 5.07.1996 o doradztwie podatkowym. Dz.U. 2011, nr 41, poz. 213, z późn. zm.
- Ustawa z 30.08.2002 – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 2012, poz. 270, z późn. zm.
- Ustawa z 9.04.2015 o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 2015, poz. 658.
- Woś, T., Knysiak-Molczyk, H., Romańska, M. (2009). *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.
- Wyrok NSA z 7.02.2007 r. sygn. I OSK 452/06. Pobrane z: www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

THE PROCEDURAL POSITION OF TAX ADVISOR IN THE ADMINISTRATIVE COURT PROCEEDINGS AFTER THE AMENDMENT OF PROCEDURAL ACT

Abstract: The aim of this publication is to present the consequences of the introduction of the amendments to the Act-Law on Proceedings before Administrative Courts by the legislator that came into force on the 15th of August 2015.

Methods – The following research methods were used in the paper: subject literature study, analysis of the national law and administrative court rulings.

Results – The conducted analysis leads to the conclusion that the legislator, by means of the amendment to the Act-Law on Proceedings before Administrative Courts, has equated the procedural position of tax advisors, attorneys and solicitors. The most significant change concerns the abolition of the court obligation to give the parties to the proceedings represented by tax advisors appropriate hints regarding procedural acts, as well as admonishments about the legal consequences of these acts and the consequences of omissions. The amendments are very important as they directly affect the situation of the party to the proceeding (tax-payer) due to the fact that the consequences of acts and omissions of tax advisor affect the complainant.

Originality – The value of the paper is the fact that it presents current, synthetic knowledge on the procedural position of tax advisor as a proxy representing the complainant (tax-payer) in the administrative court.

Keywords: tax advisor, attorney/proxy, court

Cytowanie

Wilk, J. (2016). Pozycja procesowa doradcy podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym po nowelizacji ustawy proceduralnej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 201–208. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-18.