

OBLIGATORYJNA I JAWNA STRATEGIA PODATKOWA, SPOJRZENIE Z PERSPEKTYWY PRZEDSIĘBIORSTWA I ORGANU PODATKOWEGO

Wprowadzenie

Analizując warunki prowadzenia działalności gospodarczej w dynamicznie zmieniających się warunkach środowiska, zazwyczaj wskazuje się konieczność adaptacji tych podmiotów w obszarach komunikacji z odbiorcami, organizacji pracy albo metod zarządzania. Badając zaś oczekiwania państwa względem podmiotów gospodarczych, najczęściej eksponuje się zmiany w zakresie wysokości nakładanych na te podmioty podatków oraz zagadnienia dynamiki wprowadzanych zmian i kosztów adaptacyjnych ich wdrożenia czy też kwestie trudności w stosowaniu przepisów prawa. Podejście takie długo miało swoje uzasadnienie, ponieważ aparat fiskalny był zainteresowany głównie pozyskaniem od podatników tych informacji, które miały wpływ na wysokość podatku. Formularze, zeznania, informacje, bez względu na to, którego podatku dotyczyły, przewidywały udostępnienie przez podatnika podobnego zestawu danych. Zakres żądanych informacji zwykle nie wykraczał poza dane pozwalające ustalić podatek prawidłowej wysokości.

W 2020 r. w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojawiły się przepisy nakładające na niektóre podmioty gospodarcze obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej przez te podmioty strategii podatkowej (Art. 27c Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Tego typu rozwiązanie zastosowano w przepisach polskiego prawa podatkowego po raz pierwszy. Na tej podstawie największe podmioty gospodarcze

* Sławomir Podkówka – Uniwersytet Jana Kochanowskiego, ORCID: 0009-0002-5461-4641.

(u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym poprzedzającym przekroczyła równowartość 50 mln euro) mają obowiązek nie tylko obliczyć, zadeklarować i wpłacić podatek, ale muszą jeszcze poinformować np. jak ten proces został w ich firmie zaprojektowany i jakie stosują procedury, aby uniknąć nieprawidłowości. Muszą też informacje te podać do publicznej wiadomości, publikując w Internecie. To skłania do rozpoznania tego, jak zmieniają się dotychczasowe obowiązki podatnika wobec aparatu fiskalnego i otoczenia gospodarczego. Podjęcie tego tematu jest ważne, gdyż pozwoli udzielić odpowiedzi na pytania o kierunki zmian w zakresie obowiązków przedsiębiorców, relacji między nimi a organami podatkowymi i oczywiście o wpływ nowych obowiązków na czasochłonność czynności biurowych, czyli koszty prowadzenia działalności. Przedstawienie stosownej argumentacji w tym zakresie zostanie poprzedzone określeniem zakresu znaczeniowego samego pojęcia „strategia podatkowa” i możliwości samodzielnej realizacji przez firmy nowych obowiązków. Celem artykułu jest rozpoznanie przyczyn niejednoznaczności dotyczących zakresu posiadania i udostępniania do publicznej wiadomości własnej strategii podatkowej przez największe podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Polsce. Ponadto oczekiwany jest, by treści zawarte w opracowaniu stanowiły istotny głos w debacie dotyczącej nakładania na podatników nowych obowiązków, które wykraczają poza czynności obliczenia zobowiązań podatkowych.

1. Pojęcie i istota strategii podatkowej

Odpowiedź na pytanie, czym jest strategia podatkowa, wydaje się pozornie prosta. W każdym bowiem przypadku, gdy w przepisach prawa pojawia się nowe pojęcie, należy w tychże przepisach poszukiwać definicji tego pojęcia, jego znaczenia. Niestety ani w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, ani też w innych aktach prawnych, składających się na prawo podatkowe, nie znajdziemy definicji legalnej samego pojęcia „strategia podatkowa”. Można by zatem uznać, że w ocenie ustawodawcy jest to „pojęcie pierwotne”, niewymagające definiowania. Takiego założenia przyjąć nie sposób, ponieważ zakres znaczeniowy pojęcia „strategia podatkowa” nie jest powszechny i jednoznacznie rozumiany. Nie tylko osoby rozpoczynające działalność gospodarczą, ale i te, które od lat zaliczane są do przedsiębiorców prowadzących działalność dużych rozmiarów, zapytane o stosowaną strategię podatkową, wskazują bardzo różne zagadnienia, wykazują zakłopotanie albo dają do zrozumienia, że pytanie to nie jest dla nich jasne.

Czym zatem jest strategia podatkowa widziana z perspektywy praktyki (potocznym), nauki i prawa?

1.1. Strategia podatkowa w ujęciu praktyki

Pojęcie strategii pierwotnie odnosiło się głównie do sztuki wojennej. Obejmowało przygotowanie i prowadzenie wojny oraz poszczególnych jej kampanii i bitew. Z czasem znalazło znacznie szersze zastosowanie jako przemyślany plan w jakiejś dziedzinie [Słownik Języka Polskiego PWN, 2022]. W potocznym znaczeniu przyjąć strategię znaczy tyle co przyjąć jakiś plan działania, opracować sposób postępowania. Dużo później niż w sztuce wojennej pojęcie strategii znalazło swe miejsce w zagadnieniach podatkowych. W pierwszej kolejności zaczęło się ono pojawiać w ofertach dużych podmiotów świadczących usługi w zakresie doradztwa podatkowego, a następnie w programach i materiałach reklamujących szkolenia, konferencje i seminaria o tematyce podatkowej. Na podstawie licznych rozmów autora przeprowadzonych w ostatniej dekadzie z przedsiębiorcami o różnym stażu strategia podatkowa to najogólniej sposób postępowania w zakresie płacenia podatków i relacji z fiskusem. Strategia podatkowa rzadko jest prezentowana jako przemyślany, opracowany w formie dokumentu model postępowania. Częściej jest efektem doświadczeń i obserwacji. Tak rozumiana strategia podatkowa najczęściej sprowadza się do planowania i podejmowania kroków przy uwzględnieniu dwóch aspektów:

- 1) żeby nie płacić więcej niż jest to konieczne, bo lepiej wydawać na rozwój i pomnażanie swych zasobów niż na podatki;
- 2) żeby bez powodu nie wchodzić w spory z organami podatkowymi i unikać długotrwałych konfliktów, kontroli, postępowań.

1.2. Strategia podatkowa w ujęciu naukowym

Stosowane przez podmioty gospodarcze podejścia do wykonywania obowiązków podatkowych są także przedmiotem zainteresowania nauki. Mimo że samo pojęcie strategii podatkowych nie doczekało się jeszcze w publikacjach dotyczących tych zagadnień jednej utrwalonej definicji [Rossing, 2013], można stwierdzić, że zwykle jest ono rozumiane jako zespół działań, których celem i efektem jest ograniczanie ciężarów podatkowych w przedsiębiorstwie, przy uwzględnieniu bezpieczeństwa i ryzyka [Witczak 2023]. Tak zdefiniowane pojęcie strategii podatkowych znajdzie z pewnością i zwolenników, i przeciwników. Przeciwnicy wskażą spłylenie lub nadmierne ograniczenie jego zakresu znaczeniowego albo też pominięcie tak istotnych elementów, jak misja czy wizja regulowania należności publicznoprawnych przedsiębiorstwa. Wydaje się jednak, że położenie nacisku na ograniczenie obciążeń podatkowych trafnie eksponuje istotę tych właśnie strategii. Tak jak istotą strategii jest opracowanie planu osiągnięcia sukcesu, tak istotą strategii podatkowej jest opracowanie planu możliwie najniższych zobowiązań podatkowych [OECD, 2009]. Trudno znaleźć inny nadrzędny cel, który będzie przyświecał podatnikowi i dla

jego osiągnięcia będzie on gotów ponieść koszty i ryzyko. Podobnie zagadnienie to widzi T. Famulska, według której obciążenia podatkowe poprzez fakt, że zmniejszają zasoby pieniężne pozostające w dyspozycji przedsiębiorstw, wywołują ze strony podatnika swoisty mechanizm obronny. Jedną z możliwych reakcji, wpisujących się w ten mechanizm, jest strategia podatkowa. Wiąże się ona z uwzględnieniem czynnika podatkowego przy podejmowaniu określonych decyzji w przedsiębiorstwie, tym samym jej stosowanie przyczynia się do optymalizacji ponoszonych ciężarów fiskalnych [Famulska, 2014].

W ocenie autora niniejszego artykułu w analizowanych strategiach podatkowych podmiotów gospodarczych o różnej strukturze własnościowej i o różnej wielkości można dostrzec różne koncepcje plasujące się między dwoma zasadniczymi podejściami do tych zagadnień [Genscheli, Schwarz, 2011]. Podejście mające u swych podstaw zapewnienie bezpieczeństwa – strategia konserwatywna – i podejście zorientowane na efekt w postaci oszczędności – strategia agresywna [Beasley i in., 2020].

Konserwatywna strategia polega na wypełnianiu obowiązków wynikających z zakresu opodatkowania oraz unikania sporów z administracją podatkową [Ikin, Tran, 2013]. Istotą tej strategii jest koncentracja na zapewnieniu bezpieczeństwa podatkowego przedsiębiorstwu przez prawidłową identyfikację obowiązku podatkowego oraz bezbłędne ustalenie zobowiązania podatkowego. W tym przypadku podatnik nie podejmuje działań wyprzedzających, zmierzających do ustalenia skutków fiskalnych podejmowanych decyzji czy też nie poszukuje sposobów minimalizacji ciężaru podatkowego [Traini i in., 2022]. Agresywna strategia z kolei polega na spełnianiu obowiązków fiskalnych przy jednoczesnym wykorzystaniu wszelkich możliwych szans na zminimalizowanie obciążenia podatkowego. W tej sytuacji bierze się pod uwagę ograniczenia wynikające z ogólnej strategii przedsiębiorstwa, a zmniejszenie zobowiązania podatkowego nie jest celem autonomicznym przedsiębiorstw [Mikrut, Poznańska, 2009].

O ile istnienie dwóch podejść (co najmniej dwóch) do wykonywania obowiązków podatkowych nie budzi większych wątpliwości, o tyle przyjęcie założenia, że część przedsiębiorców konserwatywnie podchodzących do płacenia podatków nie poszukuje sposobów zminimalizowania ciężaru podatkowego, wydaje się w świetle doniesień badaczy dyskusyjne [Heimberger, 2021]. Trudno bowiem nie dostrzec, że wprawdzie na różnych etapach i w różnym zakresie, ale każdy przedsiębiorca, podejmując decyzje dotyczące swej działalności, bierze pod uwagę ich skutki podatkowe. Już w fazie wyboru formy prawnej przedsiębiorstwa czy formy jego opodatkowania te aspekty są rozważane. Na kolejnych etapach jest tak samo. Zdecydowana większość decyzji (niemal wszystkie) w zakresie kosztów przedsiębiorstwa uwzględnia kwestie kwalifikowalności tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, czyli do kosztów podatkowych, w celu obniżenia dochodu do opodatkowania. Nie powinno to dziwić, gdyż pomnażanie jest przecież istotą działalności

gospodarczej. Tak samo zresztą jak każde państwo czy samorząd regionalny dążą do maksymalizacji dochodów z podatków, które mogą być przeznaczone na dostarczenie lokalnych dóbr publicznych lub redystrybucję dochodów wśród ludności [Itoh, Li, 2021]. A zatem mechanizm obronny przeciwdziałania pomniejszaniu zasobów pieniężnych będzie elementem bardziej wspólnym strategii niż je różnicującym. To co różni jedne strategie podatkowe od innych, to tak zwany apetyt na ryzyko. Najbardziej agresywne strategie podatkowe, przyjęte przez firmy, mogą sięgać strategii nielegalnych. W takich przypadkach „agresywność podatkowa” kwalifikuje się jako podzbiór unikania opodatkowania, w którym podstawowe koncepcje prawdopodobnie mają słabe wsparcie prawne [Chaudchry, 2021]. Są podmioty gospodarcze, które poczucie bezpieczeństwa stawiają wyżej niż minimalizację kosztów. Te raczej nie będą sięgać po rozwiązania w ich ocenie ryzykowne. Częściej będą szukać potwierdzenia prawidłowości swego postępowania. Są też przedsiębiorstwa, które w obniżeniu obciążeń podatkowych widzą szansę podniesienia konkurencyjności. Te znacznie częściej będą analizować możliwości obniżenia podstawy opodatkowania, częściej będą dokonywać zmian w rozliczeniach podatków. Chętniej, dla osiągnięcia korzyści podatkowych, będą przeprowadzać zmiany organizacyjne. Można więc stwierdzić, że we wszystkich podmiotach gospodarczych działają jakies mechanizmy obronne przed utratą zasobów pieniężnych, ale mechanizmy te nie u wszystkich są takie same.

1.3. Strategia podatkowa w świetle przepisów prawa

W jaki sposób i po co zagadnienie strategii podatkowej normują przepisy prawa podatkowego? Na początek uwaga ogólna. Na podstawie publikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów dokumentów i podawanych do publicznej wiadomości informacji można postawić tezę, że pojawienie się w przepisach polskiego prawa podatkowego pojęcia strategii podatkowej nie było następstwem ani etapem wcześniej trwających procesów. Zostało ono wprowadzone dosyć spontanicznie i wzbudziło uzasadnione zaskoczenie. Zaskakujące było zarówno to, że pojęcia tego w istocie nie zdefiniowano, oraz to, że nowy obowiązek sprawozdawczy w zakresie strategii podatkowej odwołuje się do zagadnień, które dotychczas nie były obiektem zainteresowania administracji podatkowej. W nakładanych na podatnika obowiązkach sporządzania dokumentów odnoszących się do zobowiązań podatkowych, czyli obowiązków składania deklaracji, zeznań czy informacji ograniczono się głównie do danych mających znaczenie dla wymiaru podatku. Obowiązek sporządzania strategii podatkowych znacznie wykracza poza dotychczasowe ramy, nie dając przy tym odpowiedzi na pytanie, dlaczego tak się dzieje.

Dokonyjąc analizy przepisów dotyczących strategii, w pierwszej kolejności należy wziąć pod uwagę fakt, że to co ustawodawca i aparat fiskalny uznają za strategię

podatkową znacznie odbiega od zaprezentowanego wyżej znaczenia potocznego. Dalekie jest też od wyobrażenia dużej części przedsiębiorców. Strategia podatkowa widziana oczami podatnika to dokument czy zestaw niespisanych reguł, dotyczących wprost zobowiązań podatkowych. Natomiast z treści art. 27c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że oczekiwania ustawodawcy co do zawartości i zakresu informacji w dokumentacji podatkowej składającej się na strategię podatkową są znacznie szersze. Oczywiście zasadnie rodzi się pytanie, po co administracji podatkowej informacje, które nie dotyczą wymiaru konkretnego podatku. Na razie trudno znaleźć spójną i przekonującą odpowiedź w tym zakresie. Jak wynika z przywołanego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, będący podatkowymi grupami kapitałowymi, oraz podatnicy, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, zostali zobowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Pomimo wprowadzenia obowiązku sprawozdawczego, w regulacjach podatkowych nie zamieszczono definicji strategii podatkowej. Aby odpowiedzieć na pytanie, czym jest strategia i jak postrzegają ją organy podatkowe, konieczne jest przeanalizowanie treści art. 27c Ustawy i poznanie wszystkich elementów, które w ocenie ustawodawcy winny znaleźć się w dokumentacji. Uzupełniając, aby lepiej zrozumieć to zagadnienie, trzeba też sięgnąć do innych dokumentów Ministerstwa Finansów, które źródłami prawa nie są. Takim dokumentem są chociażby Wytuczne w zakresie Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego. Zgodnie z nimi strategia podatkowa to zestaw podatkowej misji i wizji, a także długoterminowych celów podatkowych z uwzględnieniem celów biznesowych podmiotu i przyjętych wartości etycznych. Strategia podatkowa powinna być, jak wskazano w powyższym dokumencie, katalogiem formuł decyzyjnych, obejmujących cele oraz środki umożliwiające prawidłową i terminową realizację obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego [Ścierańska-Kulma, Hryszko, 2021].

Jak stanowi Art. 27c Ustawy podatnicy, o których mowa w art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 (w tymże art. 27b ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy CIT jest mowa o: 1) podatkowych grupach kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów; 2) podatnikach innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości), są obowiązani do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Informacja o realizowanej strategii podatkowej obejmuje, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności, w szczególności:

- 1) informacje o stosowanych przez podatnika:
 - a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie;
 - b) dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) informacje odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą.

Poza wymienionymi elementami strategia winna zawierać informacje o:

- a) transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej;
- b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.

Obok tych danych elementami strategii powinny być informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:

- a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej;
- b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej;
- c) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług;
- d) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Ostatnią grupą oczekiwanych od podatnika informacji w ramach strategii podatkowej są informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, czyli tak zwanych rajach podatkowych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r.).

Przywołane obowiązki podatnika w zakresie opracowania corocznej strategii podatkowej, które wynikają z art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można podzielić na dwie zasadnicze grupy: obowiązki informacyjne i obowiązki ewidencyjne. Do obowiązków informacyjnych zaliczymy wszystkie informacje na temat tego, jakie podatnik identyfikuje zasadnicze procesy w realizacji zobowiązań podatkowych, jakie posiada procedury w tym zakresie i z jakim nastawieniem

podchodzi do współpracy z aparatem fiskalnym państwa, ponadto jakie planuje lub podejmuje działania restrukturyzacyjne. Do obowiązków ewidencyjnych zaliczymy zaś te informacje, które odnoszą się do złożonych już w różnej formie dokumentów, czyli złożone w trakcie roku schematy podatkowe (z podziałem na podatki, których dotyczą), złożone do Ministerstwa Finansów wnioski o wydanie ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa, złożone wnioski o informacje stawkowe i akcyzowe, czyli jakie należy stosować stawki w podatku VAT i akcyzowym przy sprzedaży. Można też wyodrębnić kategorię obowiązków informacyjno-ewidencyjnych. Do tej kategorii obowiązków zaliczyć by można obowiązek informowania o niektórych transakcjach z podmiotami powiązаныmi i informacje o rozliczeniach podatkowych podatnika w krajach uznawanych za tak zwane raje podatkowe. Te dane mają charakter zarówno informacyjny, jak i ewidencyjny, ponieważ zawierają wprawdzie informacje będące przedmiotem zainteresowania aparatu fiskalnego, ale stanowią powielenie informacji już wcześniej złożonych i będących w posiadaniu administracji podatkowej. Do informacji o tego typu transakcjach aparat fiskalny ma zapewniony dostęp i to w znaczenie szerszym zakresie przepisami art. 11a–11t tej samej ustawy. Przepisy te regulują m.in. zagadnienia sporządzania lokalnych dokumentacji cen transferowych i składania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o transakcjach z podmiotami powiązаныmi.

2. Strategia podatkowa z perspektywy przedsiębiorcy (podatnika)

Według koncepcji przyjętej przez ustawodawcę najwięksi przedsiębiorcy nie tylko powinni informować o osiągniętych dochodach, obrotach i obliczonych na ich podstawie podatkach, ale także o tym, jak u siebie dobrali zespół do obsługi zagadnień podatkowych, jak zorganizowali jego pracę, jakie stosowali metody nadzoru, co ma zapobiec uniknięciu błędów, opóźnień i nieprawidłowości. Te nowe zadania podatnika polegające na informowaniu o procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie warto rozpatrywać z uwzględnieniem przepisów ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary. Według przepisów tej właśnie ustawy podmiot zbiorowy podlega odpowiedzialności, jeżeli do popełnienia czynu zabronionego doszło m.in. w następstwie organizacji działalności, która nie zapewniła uniknięcia popełnienia czynu, braku należytej staranności przy wyborze osoby do określonych zadań albo braku należytego nadzoru nad tą osobą. Podmiotem zbiorowym w rozumieniu teŹże ustawy są m.in. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Jak z powyższego wynika, za

czynny zabronione odpowiedzialność ponosi nie tylko osoba fizyczna, która się ich dopuściła w określonym podmiocie gospodarczym, ale także sam podmiot gospodarczy, który do realizacji zadań albo dopuścił niewłaściwą osobę, albo nie sprawował nad nią (czy nad realizacją zadań) właściwego nadzoru.

Patrząc zatem na ten element strategii podatkowej przez pryzmat odpowiedzialności podmiotu zbiorowego, można wnioskować, że w informacji o procesach oraz procedurach zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych winny znaleźć się informacje o tym, jak przedsiębiorca zorganizował u siebie pracę, by uniknąć nieprawidłowości w zakresie rozliczeń z budżetem państwa. Omawiane w niniejszym artykule przepisy są nowe i nie można ich jeszcze w pełni ocenić pod kątem skutków, jakie wywołały czy wywołują. Odnosząc się do obowiązków opracowania i opisanie procesów i procedur, można wskazać zarówno zagrożenia, jak i możliwe pozytywne efekty. Istnieje zagrożenie, że do kwestii tej podmioty gospodarcze podejną tak samo jak do niektórych istniejących już obowiązków w zakresie opracowywania procedur wewnętrznych. Tak na przykład na podstawie Ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu określone w tej ustawie instytucje finansowe mają obowiązek opracowania i stosowania wewnętrznej procedury przeciwdziałania. Obowiązek ten nałożony jest na różne instytucje finansowe, podane w tejże ustawie, w tym na kantory wymiany walut. Jak wynika z dotychczasowych obserwacji, kantory bardzo często do tego obowiązku podchodzą w ten sposób, że bezpłatną wersję gotowej procedury pobierają z Internetu i na tym praca nad wewnętrzną procedurą przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu się kończy. Innym powszechnym rozwiązaniem wśród tych podmiotów jest praktyka kopiowania procedury od innego zaprzyjaźnionego podmiotu prowadzącego działalność w tym samym zakresie, czyli wymiany walut obcych. Efektem takiej dobrej współpracy jest to, że w jednym mieście niemal wszystkie kantory mają taką samą procedurę. Powyższe nie oznacza, że z procedurami stanowiącymi element strategii podatkowej musi być podobnie. Nie można wykluczyć, że do zagadnienia planowania procesów i projektowania procedur podmioty gospodarcze podejną z należytą starannością i opracowana dokumentacja, uwzględniająca specyfikę konkretnego podmiotu oraz jego strukturę wewnętrzną, wpłynie pozytywnie na organizację pracy tego przedsiębiorstwa. Przepisy nie precyzują, ile podmiot gospodarczy powinien zidentyfikować procesów związanych z płaceniem podatków i ile opracować na tę okoliczność procedur. Na podstawie oferowanych na rynku rozwiązań w zakresie opracowania strategii podatkowej przedsiębiorstwa można przyjąć, że kwestie ilości opracowanych procedur i uregulowanych procesów zostaną w dużej mierze ukształtowane przez najbardziej liczące się firmy doradcze. Wobec bardzo ogólnikowych zapisów ustawy, odnoszących się do zawartości tej części strategii podatkowej, podmioty te będą miały dużą swobodę w ukształtowaniu dobrych praktyk w tym zakresie.

Tabela 1. Wykaz przykładowych procedur szczegółowych Ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu

Lp.	Procedura
1.	Procedura rozliczenia konkursów oraz nieodpłatnych świadczeń
2.	Procedura dotycząca korygowania rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług
3.	Procedura dotycząca rozliczeń z zastosowaniem współczynnika struktury sprzedaży (w tym bieżące monitorowanie struktury sprzedaży pod kątem współczynnika)
4.	Procedura w zakresie obowiązku i zasad ewidencji przy zastosowaniu kas fiskalnych
5.	Procedura dotycząca naliczania listy płac oraz obiegu dokumentów związanych z naliczeniem płac
6.	Procedura dotycząca używania samochodów służbowych i/lub telefonów służbowych
7.	Procedura sporządzenia dokumentacji cen transferowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Webinar: Strategia podatkowa – nowy obowiązek raportowy* [Deloitte, 2021].

Dla podmiotów gospodarczych prowadzących działalność w rzeczywistości cyfrowej część oczekiwanych od nich informacji i danych w ramach strategii podatkowej może budzić zdumienie i być odbierana jako ciężar niczym nieuzasadniony. Tak bowiem można patrzeć zarówno na obowiązki o charakterze ewidencyjnym, jak i informacyjno-ewidencyjnym. W obu przypadkach organy podatkowe, będąc adresatem i posiadaczami składanych wniosków, zapytań, informacji, oczekują od podatnika ich przypomnienia, ponownego przeliczenia albo selekcji według wskazanych kryteriów. Przy założeniu sprawnego działania systemów informatycznych zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych obowiązki te wydają się zbędne i nadmiarowe. Z jednej strony nie dostarczają organom żadnych istotnych informacji o przeszłych, teraźniejszych czy przyszłych zdarzeniach gospodarczych, mających wpływ na prawidłowość podstawy opodatkowania, do których nie ma organ dostępu albo dostęp ten jest utrudniony. Z drugiej stanowią obciążenie czasowe i finansowe dla podmiotu gospodarczego.

Drugą kwestią, która zasługuje na uwypuklenie, jest zakres przedmiotowy strategii podatkowych. Z założenia mają one odnosić się nie tylko do faktów – informacji o charakterze obiektywnym, ale też mają zawierać elementy ocenne. Według koncepcji ustawowej zakłada się bowiem, że podatnik opisze np. Dobrowolne formy współpracy z administracją podatkową. Trudno dociekać skąd u pomysłodawców tych przepisów przekonanie, że płacenie podatków to przejaw dobrowolnej współpracy podatnika z administracją podatkową. Nie można przecież z pola widzenia tracić definicji samego podatku, która zawarta jest w ordynacji podatkowej. Według niej podatek jest świadczeniem przymusowym. Podatnik jest obowiązany płacić podatki bez względu na to, co myśli o sposobach wydatkowania środków pozyskiwanych w formie podatków i o współpracy z aparatem fiskalnym pobierającym te podatki. Zatem oczekiwanie wobec podatnika sprowadza się w istocie do opisanego, jak w trakcie roku

podatkowego współpracuje on dobrowolnie z administracją podatkową, żeby płacić przymusowe podatki. Oczywiście przy odrobinie dobrej woli, inwencji i kreatywności da się to zagadnienie opisać w sposób satysfakcjonujący odbiorcę tych informacji. Jednak przydatność takich informacji dla kogokolwiek będzie chyba wątpliwa.

Należy także brać pod uwagę sytuacje, kiedy tej dobrej woli współpracy ani też woli pisania o dobrowolności współpracy u podatników nie będzie. Czy przedsiębiorca przejawiający niechęć do współpracy z Krajową Administracją Skarbową, ale rzetelnie wykonujący swoje przymusowe obowiązki jako podatnik, może w dokumentacji strategii podatkowej pozostawić pusty załącznik? To wprawdzie postawa mało prawdopodobna, bo przedsiębiorcy osiągający rocznie przychody przekraczające 200 milionów złotych to podmioty z dużym doświadczeniem w różnych obszarach, także w relacjach z administracją podatkową. Raczej będą kierować się pragmatyzmem i powstrzymają się od ostentacyjnego prezentowania swoich poglądów czy też doświadczeń. Tym bardziej że informacje te mają być zamieszczone na ich stronie internetowej i dostępne bez ograniczeń dla wszystkich. Bardziej prawdopodobnym scenariuszem jest, że w strategii podatkowej, w części o stosowanych dobrowolnych metodach współpracy, pojawią się ogólniki pasujące do wszystkich przedsiębiorców takich rozmiarów, a niekoniecznie odnoszące się do tego jednego zobowiązanego do opracowania dokumentacji. Oczywiście nie należy się spodziewać, że wszyscy przedsiębiorcy napiszą dokładnie to samo. Uwzględniając fakt powszechnego zaangażowania firm doradczych czy kancelarii prawnych, wytworzenie indywidualnych strategii podatkowych przedsiębiorców, bazowanie jedynie na koncepcji opublikowanej przez inny podmiot, obarczone byłoby zbyt dużym ryzykiem odpowiedzialności prawnej. Tak więc nawet jeśli przedsiębiorcy o stosowanych metodach dobrowolnej współpracy będą pisać to samo, to nie będzie to wyglądało tak samo.

Zasługuje także na uwzględnienie fakt, iż nie są już odosobnionymi przypadki, kiedy kwestie prowadzenia ewidencji księgowej i sprawy podatkowe w całości przedsiębiorcy zlecają do realizacji podmiotom zewnętrznym. Czy wówczas też powinni w swej strategii podatkowej opisać, że dobrowolna współpraca z organami Krajowej Administracji Skarbowej jest przedmiotem outsourcingu? Opracowanie i opublikowanie strategii podatkowej jest obowiązkiem podatnika. W terminie 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego podatnik jest obowiązany przekazać za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt. 5 Ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną [Dz. U. z 2020 r. poz. 344] naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika informację o adresie strony internetowej, na której opublikował opracowaną strategię podatkową. W przypadku niewykonania tego obowiązku podatnik podlega karze pieniężnej. Karę pieniężną wysokości do 250 000 zł nakłada w drodze decyzji naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.

Podsumowanie

Na podstawie analizy przepisów dotyczących obowiązków sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji na temat strategii podatkowych przedsiębiorców można wysnuć co najmniej kilka wniosków:

1. Oczekiwania aparatu fiskalnego w stosunku do największych przedsiębiorców rosną. Oczekuje się bowiem od nich nie tylko, że terminowo i bezbłędnie będą wykonywać swoje obowiązki podatkowe, ale także, że przebieg procesów z tym związanych szczegółowo opiszą i o nich poinformują. To zagadnienie zasługuje na szersze omówienie i poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy dbałość o budowanie wewnętrznych procedur w przedsiębiorstwach, to rola państwa i administracji.
2. Można założyć, że menadżerom kierującym największymi podmiotami gospodarczymi dobrze znana jest zasada, według której wartość firmy rośnie wraz z unikaniem opodatkowania, ale spada wraz z ryzykiem podatkowym [Chen, Li, 2021]. Prawdopodobnie dopilnują oni, żeby w upublicznianych strategiach nie było elementów świadczących o podejmowaniu działań ryzykownych podatkowo. Nie oznacza to oczywiście rezygnacji z nich, a jedynie ostrożność w doborze informacji do strategii.
3. Wprowadzenie obowiązku opracowywania i upubliczniania strategii podatkowej przedsiębiorstwa raczej nie będzie istotnym elementem przeciwdziałającym agresywnemu planowaniu podatkowemu. Dzięki ujawnieniu strategii przygotowanej według koncepcji ustawy o CIT organy podatkowe nie uzyskają nowych wartościowych informacji, które będzie można wykorzystać do zastosowania instrumentów przeciwdziałania agresywnej optymalizacji [Kozłowska-Makós, Kluzek, 2018].
4. Należy przyjąć, że nałożenie na podmioty gospodarcze nowych obowiązków, określonych w artykule 27c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, będzie miało swe konsekwencje ekonomiczne w funkcjonowaniu tych podmiotów. Bez względu na to, czy podmioty gospodarcze posiadają już wewnętrzne procedury w zakresie regulowania zobowiązań podatkowych, czy też nie, opracowanie kompleksowej dokumentacji stanowiącej strategię podatkową będzie dla każdego podmiotu dodatkowym wydatkiem. Zarówno przy wariancie zlecenia tych czynności wyspecjalizowanemu podmiotowi zewnętrznemu, jaki przy założeniu, że przedsiębiorca opracuje dokumentację samodzielnie, poniesienie dodatkowych kosztów wydaje się nieuniknione.
5. Dbając o konkurencyjność polskich podmiotów gospodarczych, ustawodawca powinien uwzględnić, że wszelkie nowe obowiązki generują nowe koszty u przedsiębiorcy. Czasochłonność czynności związanych z płaceniem podatków ma dla przedsiębiorców znaczenie [Kuroпка, 2020], zatem na te podmioty winny

być nakładane tylko te obowiązki, które z punktu widzenia weryfikacji prawidłowości deklarowanych podatków są niezbędne.

6. Zmieniające się oczekiwania wobec podmiotów gospodarczych prawdopodobnie pociągną za sobą zmiany także w innych obszarach. Przykładem może być konieczność zmian w procesie kształcenia osób przewidzianych do pracy w pionach finansowo-księgowych. Osoby te, obok tradycyjnych umiejętności księgowania, kwalifikowania i obliczania, będą musiały zdobyć zupełnie nowe umiejętności.

Bibliografia

- [1] Beasley M., Goldman N., Lewellen Ch., McAllister M. [2020], Make tax planning a part of your company's risk management strategy, *Harvard Business Review*, <https://hbr.org/2020/11/make-tax-planning-a-part-of-your-companys-risk-management-strategy>
- [2] Chaudchry N. [2021], Tax aggressiveness and idiosyncratic volatility, *North American Journal of Economics and Finance* 58(101488): 13.
- [3] Famulska T. [2014], Aspekt podmiotowy strategii przedsiębiorstw w zakresie podatku od towarów i usług, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, cz. 1: 225, <https://sbc.org.pl/publication/148126>
- [4] Genschel P., Schwarz P. [2011], Tax competition: a literature review, *Socio-Economic Review*, 9(2): 339–370.
- [5] Heimberger P. [2021], Corporate tax competition: A meta-analysis, *European Journal of Political Economy*, 69.
- [6] Ikin C., Tran A. [2013], Corporate tax strategy in the Australian dividend imputation system, *Australian Tax Forum*, 28(3): 523–553.
- [7] Itoh R., Li Z. [2021], Effects of dual networks on tax strategies: geography and transaction, *The Japanese Economic Review*, 72: 103.
- [8] Kozłowska-Makós D., Kluzek M. [2018], Społeczna odpowiedzialność biznesu a zachowania przedsiębiorstw w zakresie opodatkowania, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 532: 191 i nast.
- [9] Kuroпка K. [2020], Advance Pricing Arrangements as a tax strategy tool for related entities, *European Financial and Accounting Journal*, 15(2): 42.
- [10] Mikrut A., Poznańska A. [2009], Strategia podatkowa przedsiębiorstwa, *Zeszyty Naukowe Małopolskiej Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Tarnowie*, T. 2, 2(13): 225.
- [11] OECD [2009], *General strategies to counter aggressive tax planning by high net worth individuals*, w: *Engaging with high net worth individuals on tax compliance*, OECD Publishing Paris.
- [12] Rossing Ch.P. [2013], Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk management, *Management Accounting Research*, 24(2): 175–194.

- [13] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz. U. 2019 poz. 600.
- [14] Ścierańska-Kulma I., Hryszko K. [2021], *Strategia podatkowa 2021 – obowiązki, kary, definicje*, <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/dokumentacja-i-rozliczanie/5233121,Strategia-podatkowa-2021-obowiazki-kary-definicje.html>
- [15] *Słownik Języka polskiego PWN* [2022], <https://sjp.pwn.pl/sjp/strategia;2576315>
- [16] Tai-yuan, Chen, Z. Chen, Y. Li, [2022], Restrictions on managerial outside job opportunities and corporate tax policy: Evidence from a natural experiment, *Journal of Accounting and Public Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106879>
- [17] Traini S., Goldman N.C., Lewellen Ch.M. [2022], Aggressive tax planning and labor investments, *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 1–29: <https://doi.org/10.1177/0148558X221089638>
- [18] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- [19] Ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz. U. 2002 Nr 197 poz. 1661 ze zm.
- [20] Ustawa z dnia 1 marca 2018 roku o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, Dz. U. 2018 poz. 723.
- [21] Webinar: Strategia podatkowa – nowy obowiązek raportowy [2022], <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/webcasty/articles/strategia-podatkowa-nowy-obowiazek-raportowy/strategia-podatkowa-Q-and-A.html>
- [22] Witczak I. [2023], Strategia podatkowa jako determinanta kreowania wartości przedsiębiorstwa, *Przegląd Prawno-Ekonomiczny Uniwersytet Łódzki*, 1: <https://doi.org/10.31743/ppe.13744>

OBLIGATORYJNA I JAWNA STRATEGIA PODATKOWA, SPOJRZENIE Z PERSPEKTYWY PRZEDSIĘBIORSTWA I ORGANU PODATKOWEGO

Streszczenie

Celem artykułu jest rozpoznanie przyczyn niejednoznaczności dotyczących zakresu posiadania i udostępniania do publicznej wiadomości własnej strategii podatkowej przez największe podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Polsce. W pierwszej części artykułu

omówiono zagadnienie istoty strategii podatkowej w ujęciu praktycznym, naukowym i z perspektywy przepisów prawa podatkowego, wskazując na istotne różnice w rozumieniu tego pojęcia. W dalszej części poddano analizie koncepcję strategii podatkowej określoną przepisami prawa. Omówiono jej poszczególne elementy składowe i oceniono je z perspektywy przedsiębiorcy oraz organu podatkowego. W podsumowaniu artykułu wskazano na prawdopodobne skutki wprowadzonych przepisów prawa nakładających na podatników kolejne obowiązki i oceniono ich skuteczność w eliminowaniu nieprawidłowości podatkowych.

SŁOWA KLUCZOWE: STRATEGIA PODATKOWA, PROCEDURY PODATKOWE, OBOWIĄZKI PRZEDSIĘBIORCY, RYZYKO PODATKOWE

KODY KLASYFIKACJI JEL: D21, G20, G30

MANDATORY AND OPEN TAX STRATEGY: PERSPECTIVES FROM BOTH THE ENTERPRISE AND THE TAX AUTHORITY

Abstract

The aim of the article is to identify the causes of ambiguity regarding the scope of ownership and the disclosure of their own tax strategy to the public by the largest entities conducting business activity in Poland. The first part of the article discusses the essence of tax strategy from a practical and scientific perspective, as well as from the perspective of tax law provisions, pointing out significant differences in the understanding of this concept. Next, the concept of tax strategy as defined by law is analyzed. Its individual components are discussed and assessed from the perspectives of both the entrepreneur and the tax authority. The summary of the article indicates the likely effects of the introduced legal provisions imposing further obligations on taxpayers and assesses their effectiveness in eliminating tax irregularities.

KEYWORDS: TAX STRATEGY, TAX PROCEDURES, ENTREPRENEUR'S OBLIGATIONS, TAX RISK

JEL CLASSIFICATION CODES: D21, G20, G30