



PRZEDSIĘBIORCZOŚĆ I ZARZĄDZANIE

ŁÓDŹ - WARSZAWA 2017 | ISSN 2543-8190

XVIII

TOM

12

ZESZYT

III

CZĘŚĆ

Redakcja naukowa:

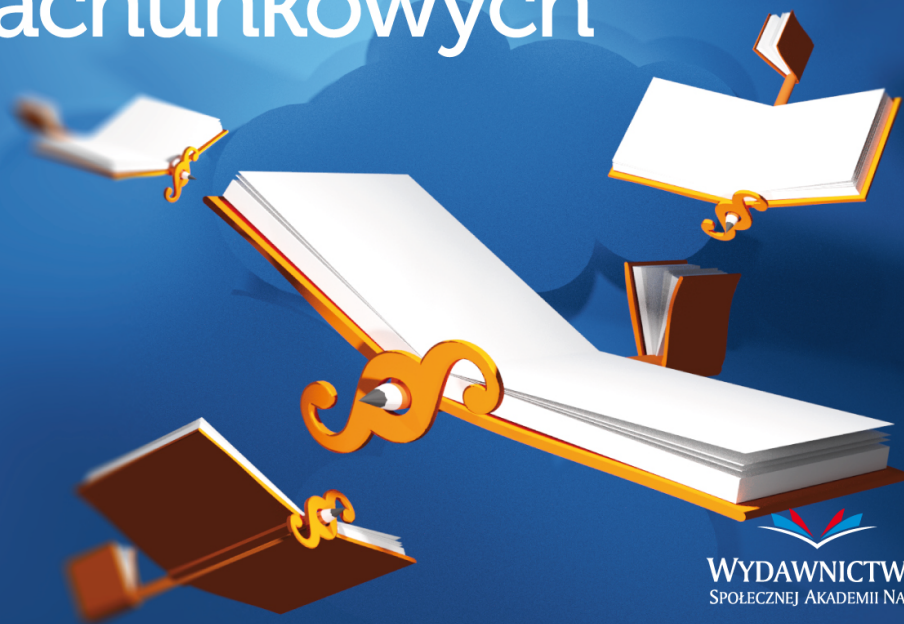
Andrzej Jackiewicz

Janusz Gawryś

Hanna Szelağ

Paweł Sydor

Prawne aspekty prowadzenia ksiąg rachunkowych



WYDAWNICTWO
SPOŁECZNEJ AKADEMII NAUK

Zeszyt recenzowany

Redakcja naukowa: Andrzej Jackiewicz, Janusz Gawryś

Hanna Szeląg, Paweł Sydor

Tłumaczenia na język angielski: Zbigniew Pyszka

Redakcja i komputerowy skład tekstu: Jadwiga Poczyczyńska

Projekt okładki: Marcin Szadkowski

© **Copyright:** Społeczna Akademia Nauk

ISSN 2543-8190

Wydawnictwo

Społecznej Akademii Nauk

ul. Kilińskiego 109, 90-011 Łódź

tel. 42 676 25 29 w. 339, e-mail: **wydawnictwo@spoleczna.pl**

Wersja elektroniczna wydania jest wersją podstawową

Wersja elektroniczna publikacji dostępna na stronie: <http://piz.san.edu.pl>



Spis treści

Wstęp	5
Hanna Szelaąg , <i>Optymalizacja podatkowa w świetle ostrzeżeń MF</i> – dylematy prawno-podatkowe.....	7
Małgorzata Domańska , <i>Dylematy bilansowo-podatkowe prowadzenia</i> <i>ksiąg w sektorze publicznym</i>	33
Andrzej Jackiewicz, Janusz Gawryś , <i>Problemy rzetelnego prowadzenia</i> <i>ksiąg rachunkowych w praktyce gospodarczej, orzecznictwie sądowym</i> <i>i procesach karnych w sprawach gospodarczych</i>	55
Beata Pesta, Regina Pokojska , <i>Dylematy księgowo-podatkowe</i> <i>prowadzenia ksiąg rachunkowych w SPZOZ</i>	73
Paweł Sydor , <i>Problem pustych faktur w ujęciu prawno-karnym</i> <i>i karno-skarbowym w świetle orzecznictwa sądowego</i>	87
Baranowska Marta , <i>Problemy dokumentowania podatku VAT w kontekście</i> <i>dochowania należytej staranności i orzecznictwa sądowego</i>	99
Paulina Szewczyk , <i>Corrective Invoice in Account Books – Taxpayers Problems</i>	113
Anna Spoz , <i>Zakres i użyteczność informacji sprawozdawczej w procesie</i> <i>komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem</i>	125
Sabina Rokita, Anna Prusak <i>Rola monitoringu i kontroli finansów</i> <i>w projektach unijnych realizowanych przez przedsiębiorstwa</i>	135
Natalia Siewiera , <i>Aktualne dylematy podatku VAT w branży budowlanej</i>	157
Anna Prusak, Sabina Rokita , <i>Projekty badawczo-rozwojowe</i> <i>dofinansowywane ze środków unijnych w księgach rachunkowych</i> – wybrane problemy	169
Iwona Tontała , <i>Przestępstwa i wykroczenia skarbowe na gruncie ustawy</i> <i>o VAT oraz kodeksu karno-skarbowego – wybrane problemy praktyczne</i>	187

Renata Wierzbicka, *Bad Debt Relief: an Opportunity or a Threat*203

Aleksy Banasiak, *Manager's Responsibility in the Organization*215

Wstęp

W biznesie jedną z form prowadzonej ewidencji są księgi rachunkowe, które ordynacja podatkowa w art. 3 pkt 1 traktuje jako księgi podatkowe. Kluczowym problemem w teorii i praktyce jest „rzetelne” prowadzenie ksiąg.

Obecnie w nauce trwa dyskusja, jak należy zdefiniować „rzetelność” prowadzenia ksiąg. W tym miejscu warto zauważyć, że księgi są zazwyczaj prowadzone komputerowo, na podstawie programów F-K (finansowo-księgowych) różnych firm. Programy muszą uwzględniać nowe wyzwania narzucone przez ustawodawcę, np. dotyczące przesyłania JPK VAT czy innych modułów. W przypadku błędów firmy otrzymują informacje dotyczące konieczności wyjaśnienia określonych wątpliwości lub korekty rozliczeń.

Ustawa o rachunkowości w art. 22 ust 1 określa, że dowody księgowe powinny być rzetelne, tj. zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, natomiast art. 4 ust. 1 stanowi, że sprawozdanie finansowe powinno jasno i rzetelnie przedstawiać sytuację majątkową i wynik finansowy jednostki. Ustawa nakazuje wprost stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości (memoriałowej, istotności, kontynuacji działania, współmierności itp.) w prowadzeniu ksiąg, a także dokonywać odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, odpisów aktualizujących należności czy też tworzenia rezerw. Katalog problemów zdefiniowanych przez prawo bilansowe, a dotyczący standardów prowadzenia ksiąg jest obszerny.

Na tym tle na uwagę zasługuje analiza art. 193 Ordynacji podatkowej, który określa, iż księgi podatkowe powinny być prowadzone rzetelnie i niewadliwie, czyli zgodnie z odrębnymi przepisami. Kwestia rzetelności prowadzenia ksiąg jest również relewantna z punktu widzenia prawa karnego.

Rozważania dotyczące odpowiedzialności karnej i karno-skarbowej siłą rzeczy ogniskują się wokół zagadnienia winy i znamion – które to zagadnienia są nie mniej istotne z punktu widzenia odpowiedzialności cywilnej. Aby móc mówić o przestępstwie, należy udowodnić, że sprawca działań umyślnie, tzn. nie zachodzą okoliczności winę jego wyłączające oraz miał świadomość, iż popełnia czyn zabroniony i obejmował to wolą swego działania.

Zarówno przepisy kodeksu karnego skarbowego, jak też kodeksu karnego i samej ustawy o rachunkowości przewidują odpowiednią karę za nierzetelne lub wadliwe prowadzenie ksiąg. Ocena standardów ich prowadzenia jest za-

tem istotna z punktu widzenia tejże odpowiedzialności, a jednocześnie w zakresie nauki wysuwa na pierwszy plan konieczność odpowiedniego wykształcenia kadr finansowo-księgowych podmiotów gospodarczych.

Czy jest to zapis, który w pełni wyczerpuje znamiona prawidłowego prowadzenia ksiąg – jako rzetelne i niewadliwe? Mamy co do tego poważne wątpliwości, bowiem zawsze należy rozpatrywać relacje nauki i praktyki. W kontekście tych rozważań należy zauważyć, że w wielu przypadkach podatnik, mając wątpliwości co do interpretacji przepisów prawa podatkowego, może zaskarżyć interpretację do sądu administracyjnego, posiłkować się orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości UE w rozliczeniach VAT.

Jak wynika z praktyki, wiele problemów jest rozstrzyganych na drodze sądowej, a sądy dość często odmiennie od organów podatkowych interpretują przepisy, na przykład w zakresie opodatkowania w systemie marży usług turystycznych, przedmiotu opodatkowania, zwolnień przedmiotowych, ustalania prewspółczynnika itp.

Ponadto brak odpisu aktualizującego według prawa bilansowego może oznaczać, że księgi prowadzone są nierzetelnie, gdy odpis nie jest kosztem podatkowym, ale rzetelnie podatkowo, bowiem odpis nie wywołuje zaniżenia dochodu i podstawy opodatkowania. Wreszcie kwestia polityki rachunkowości, jako wybór metod, prawideł w prowadzeniu ksiąg jest elementem wewnętrznej polityki księgowej, tzw. polityki rachunkowości. A więc czy prowizje od kredytu odpisywać jednorazowo w koszty czy rozliczać w czasie, jest w gestii kierownika jednostki.

Jak łatwo dostrzec, kryteria rzetelności nadal budzą wiele emocji, ale są wciąż dużym wyzwaniem naukowym i praktycznym. Ten aspekt jest szczególnie istotny dla rozważań dotyczących odpowiedzialności za rzetelne prowadzenie ksiąg i dokumentacji finansowej.

Zeszyt „Przedsiębiorczości i Zarządzania” (12 cz. 3 z tomu XVIII), który oddajemy do rąk czytelników, zawiera wiele cennych spostrzeżeń oraz wniosków praktyków i dydaktyków na temat rzetelności prowadzenia ksiąg, które mogą stanowić materiał do przemyśleń i wyzwań specjalizacyjnych. W zeszycie tym zamieszczono również publikacje studentów z Koła Naukowego, prowadzących badania naukowe nad problemami rachunkowości podatkowej pod kierownictwem dra Andrzeja Jackiewicza.

Redaktorzy

Hanna Szeląg¹

Kancelaria Biegłych Rewidentów „Josef Welt” Sp. z o.o.

Optymalizacja podatkowa w świetle ostrzeżeń MF – dylematy prawno-podatkowe

Tax Optimisation in the Light of Warnings Given by a Ministry of Finance – Legal and Tax Issues

Abstract: The article attempts to analyse the possibilities of undertaking optimization activities taking into account the warnings published by the Ministry of Finance. The analysis is made in the context of the tax avoidance clause introduced into Section III a of the Tax Code on July 15, 2016.

Key words: tax optimization, warnings of the Ministry of Finance, legal aspects tax optimization.

Wprowadzenie

W poniższym artykule omówione zostanie zagadnienie optymalizacji podatkowej w świetle opublikowanych ostrzeżeń Ministerstwa Finansów. W artykule zostanie podjęta próba oceny powołanej publikacji Ministerstwa Finansów i jej wpływ na możliwość podejmowania działań optymalizacyjnych.

¹ biuro@josefwelt.pl, mgr Hanna Szeląg, biegły rewident nr 9844, Prezes Kancelarii Biegłych Rewidentów „Josef Welt” Sp. z o.o., sekretarz Polskiej Izby Biegłych Rewidentów – Oddziału Regionalnego w Łodzi, członek zarządu Oddziału Okręgowego w Łodzi Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, praktyk, wykładowca.

Unikanie opodatkowania

Niewątpliwie kontrowersje budzi kwestia, jak dalece organy podatkowe mogą ingerować w zasadę swobody umów oraz czy mogą one decydować, które działania podatników są pozorne, sztuczne i niedopuszczalne. W świetle powyższego kluczowa staje się próba odpowiedzi na pytanie gdzie kończy się optymalizacja podatkowa, a zaczyna obejście prawa podatkowego? „Podatnik ma bowiem prawo do maksymalizacji zysku, przy jednoczesnym braku obowiązku takiego ukształtowania swej działalności, by następowała maksymalizacja obciążenia podatkowego” [Matusiakiewicz 2017]. „Menedżerowie powinni znać zasadnicze możliwości kształtowania obciążeń podatkowych i wykorzystywać je w praktyce w możliwie największym stopniu, aby osiągać cele spółek i ich właścicieli” [Kudert, Jamroży 2007, s. 21].

Należy wyraźnie rozróżnić:

- unikanie podatków – czyli legalne kształtowanie obciążenia podatkowego,
- od nielegalnego uchylania się od opodatkowania – „polegającego na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, prowadzącego do całkowitego lub częściowego wyeliminowania obciążeń podatkowych np. poprzez niezgłoszenie obowiązku podatkowego, nieujawnienie wszystkich źródeł przychodów czy fałszowanie dokumentów” [Kudert, Jamroży 2007, s. 21]. Należy dodać, że „każdy przypadek uchylania się od opodatkowania jest działaniem nielegalnym i nieetycznym” [Gomułowicz, Małecki 2004, s. 251].

Negatywna ocena uchylania się od opodatkowania nie budzi wątpliwości, ale pozytywna ocena unikania opodatkowania także nie jest jednoznaczna. Zwolennicy oceny pozytywnej wyrażają pogląd, że nie można negatywnie oceniać działań jeśli są legalne pomimo, że mają na celu zminimalizowanie obciążeń podatkowych. Częstym jest podgląd, że działania mające legalny charakter, wykorzystujące jedynie luki prawne lub różnice w systemach podatkowych różnych państw w celu minimalizacji obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa są przesłanką racjonalności jego postępowania. „Strategie podatkowe przedsiębiorstw stanowią legalne źródło uzyskania dodatkowych korzyści z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. ...Ich celem jest zmniejszenie różnicy pomiędzy zyskiem netto i brutto” [Szymański 2009, s. 8]. Zwolennicy oceny pozytywnej zwracają uwagę, że ograniczanie podatków to tak jak ograniczanie kosztów – zatem nie powinny dziwić.

Zwolennicy oceny negatywnej argumentują, że unikanie opodatkowania nie jest niezgodne z prawem w sensie prawno-karnym, ale nie jest jednocześnie przez prawo aprobowane. Marek Kalinowski w publikacji „Granice legal-

ności unikania opodatkowania” wskazał, że przesądzanie o legalności unikania opodatkowania nie jest możliwe *in abstracto*, gdyż jest zależne od treści prawa obowiązującego w danym państwie [Kalinowski 2001, ss. 23–38]. Autor wyraził pogląd, że unikanie opodatkowania jest legalne przy założeniu określonej, ścisłej wykładni przepisów prawa podatkowego (przy zakazie stosowania wykładni rozszerzającej oraz zakazie stosowania analogii), natomiast jest ono nielegalne przy dopuszczeniu wykładni przepisów prawa podatkowego nie tak sztywno związanych z tekstem prawnym, zorientowanej na racjonalizację przepisów. Przy takim podejściu unikanie opodatkowania, które jest nadużyciem prawa podatkowego polegającym na działaniu zgodnie z literą prawa, lecz w sprzeczności duchem/celem przepisu – jest działaniem nielegalnym.

Podsumowując tę część rozważań, można stwierdzić, że ocena czy unikanie podatków jest legalne czy nie zależy od tego czy w danym państwie wykładnia prawa podatkowego jest językowa czy celowościowa.

Niewątpliwie czytelniejsza i bardziej stabilna dla adresatów prawa podatkowego jest wykładnia językowa. Wykładnia ta jest ścisła i rygorystyczna. Niemniej jednak jej wadą jest to, że wymaga aby reguły prawne były bardzo szczegółowe. Oznacza to, że przepisy muszą być obszerne – przez co trudne.

Wykładnia celowościowa opiera się na założeniu zorientowanej na zrozumienie komunikacji między prawodawcą a adresatem prawa. Przy takim podejściu, niedoskonałości pewnych zapisów prawa mają mniejsze znaczenie, bo „obydwie strony kierują się założeniem, że regułą prawa jest sensowność a bezsens wyjątkiem” [Filipczyk 2017, s. 27]. Zgodnie z opinią Marcello Dascala [2003, s. 488] „zasada zaleca wstrzemięźliwość w bezpośrednim rozumieniu wyrazów głupoty; sugeruje strategię interpretacyjną polegającą na poszukiwaniu rozsądku za pozornym jego brakiem”.

Powstaje pytanie – czy wykładnia celowościowa może być stosowana do prawa podatkowego? Należy pamiętać, że jedynie prawo stabilne i pewne buduje zaufanie. Jeśli prawo jest niezrozumiałe i nieprzewidywalne, to jego adresaci nie mogą się nim kierować. Nie powinno się jednocześnie wprowadzać negatywnych konsekwencji, gdy skrajnie niepewne prawo nie jest przestrzegane. Zatem aby podatnicy byli w stanie kierować się prawem podatkowym powinno być ono czytelne i zrozumiałe.

Klauzula o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania

W tym kontekście należy wspomnieć, że w dniu 15 lipca 2016 r. do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. wprowadzony został Dział III a „inkorporujący w polskim systemie prawa podatkowego kolejną odsłonę klauzuli o przeciwdziałaniu

niu unikaniu opodatkowania". Konstrukcja klauzuli opisana jest w art. 119a OP [Glumińska-Pawlic, Kubista 2017, s. 1], zgodnie z którym 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, przy czym:

- 1) sposób działania jest uznany za sztuczny, jeżeli (art. 119c §1) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że 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; okoliczności, które w szczególności mają być uwzględniane przy ocenie czy sposób działania był sztuczny, są opisane w art. 119c §2 OP;
- 2) czynność jest uznana za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne (art. 119d OP);
- 3) przez korzyść podatkową będzie rozumiane niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku (art. 119e OP);
- 4) określenie czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty (art. 119f OP).

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania była już w przeszłości elementem polskiego systemu prawnego. Zawarta była wówczas w art. 24b ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja Podatkowa. Przepis ówczesny został uchylony przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 11.05.2004 r. (K 4/03) Trybunał zarzucił przepisom art. 24b OP, że nie spełniały konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji naruszały podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz nie realizowały wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych.

Aktualna klauzula ma na celu następujące działanie: zakwestionowane czynności pozostają ważne i skuteczne w zakresie prawa cywilnego, natomiast skutki podatkowe mogą zostać określone w dwojaki sposób: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności (art. 119a §5 OP), albo reklasyfikacji czynności (art. 119a §2 i 3 OP). Przepisy nie mają zastosowania jeśli suma korzyści podatkowych nie przekracza 100 000 zł (art.

119a §1 pkt 1 OP) oraz w przypadku podmiotów, które uzyskały opinię zabezpieczającą (art. 119a §1 pkt 2 OP).

Niestety zapisy ordynacji są na tyle niejasne, że właściwie każdy element klauzuli budzi wątpliwości, jak choćby określenia:

- 1) czynność zdefiniowana jako zespół powiązanych ze sobą czynności – czy jeśli na transakcję będzie się składał zespół czynności i to ocenie pod kątem unikania opodatkowania musi podlegać zespół czynności? Czy taka definicja czynności wyklucza ocenę poszczególnych czynności składających się na transakcję?
- 2) cel czynności – czynność dokonana „przede wszystkim” w celu osiągnięcia korzyści podatkowej – czy każde działanie polegające na prowadzeniu biznesu w sposób minimalizujący obciążenia podatkowe również korzystanie z ulg i korzystnych rozwiązań prawnych będzie podlegać pod działanie klauzuli? Jak silne musi być uzasadnienie biznesowe aby skutecznie wyłączyć możliwość stosowania klauzuli?
- 3) korzyść podatkowa – Jaki jest moment uzyskania korzyści podatkowej? – często moment uzyskania korzyści różni się od momentu jej „skonsumowania” (np. w przypadku amortyzacji podatkowej, czy rozliczania strat). W świetle tych rozważań powstaje pytanie – do których czynności będzie miała zastosowanie klauzula, bo jeśli również do tych które zostały wypracowane w przeszłości, a w stosunku do których korzyść podatkowa jest konsumowana obecnie – to oznacza, że klauzula będzie stosowana retrospektywnie? Tu pomocą służy pismo wydane przez MRiF, zgodnie z którym opublikowane zostało niekorzystne stanowisko potwierdzające obawy retrospektywnego stosowania: „Nie może być tak, że z dwóch firm o identycznej sytuacji jedna w 2017 r. zapłaci podatek a druga nie, bo stosuje agresywną optymalizację podatkową na podstawie interpretacji np. z 2013 r. [Stanowisko Min. Rozwoju i Finansów, pismo z 3.02.2017 r.]”.
- 4) sprzeczność z celem ustawy podatkowej – przy założeniu, że celem ustawy podatkowej jest powszechność opodatkowania, a zatem konieczność nałożenia jak najwyższego podatku w danych okolicznościach – może się okazać, że jakiegokolwiek działanie optymalizacyjne będzie powodowało podleganie działania pod klauzulę,
- 5) sztuczny sposób działania – skoro zgodnie z przepisem – sposób działania uznaje się za sztuczny jeśli nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i nie kierujący się innymi korzyściami niż korzyść podatkowa – czy to przewrotnie oznacza, że działania podatnika nie można uznać za sztuczne jeśli wybrany sposób działania nakierunkowany był na osiągnięcie zgodnych z prawem celów innych niż korzyść podatkowa, niezależnie

od tego czy te cele zostały osiągnięte czy nie? [opracowano na podstawie Guzek 2016, ss. 22–23].

Powyżej przedstawione zostały podstawowe dylematy związane z samą definicją klauzuli. Tych dylematów jest o wiele więcej po lekturze kolejnych jej części np. tych dotyczących postępowania w przypadku stwierdzenia czynności podlegających pod przepisy klauzuli. Można ocenić, że wprowadzenie do polskiego systemu prawa opisanej klauzuli jest przejawem niedoskonałości przepisów podatkowych – co potwierdza operowanie przez klauzulę „formułami otwartymi – zwrotami niedookreślonymi (takimi jak: korzyść podatkowa „sprzeczną z przedmiotem i celem przepisu”, „sztuczny” sposób działania, czynność podjęta „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”, „mało istotne” cele ekonomiczne lub gospodarcze itd.)” [Filipczyk 2017, s. 22]. Samo stosowanie przepisów klauzuli rodzi również wątpliwości w zakresie czasu – możliwej retrospektywności ich stosowania.

Po wprowadzeniu klauzuli do porządku prawnego Ministerstwo Finansów zaczęło publikować ostrzeżenia z opisem działań, które będą podlegały pod działanie klauzuli.

Dotychczas zostały opublikowane:

1. Ostrzeżenia Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową:
 - 1.1 Nr 001/17 z 8 maja 2017 r. FIZ z wykorzystaniem obligacji;
 - 1.2 Nr 002/17 z 22 maja 2017 r. z wykorzystaniem wartości firmy;
 - 1.3 Nr 003/17 z 12 czerwca 2017 r. z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu;
 - 1.4 Nr 004/17 z 26 czerwca 2017 r. z wykorzystaniem podatkowych grup kapitałowych.
2. Dwie informacje szefa KAS dotyczące:
 - 2.1 praktyk unikania opodatkowania w kontekście tzw. programów motywacyjnych w dniu 1 sierpnia 2017 r.
 - 2.2 oraz opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych w dniu 30.08.2017 r.

Poniżej pokrótce przedstawione zostaną mechanizmy optymalizacyjne przed którymi przestrzega Ministerstwo Finansów oraz szef KAS.

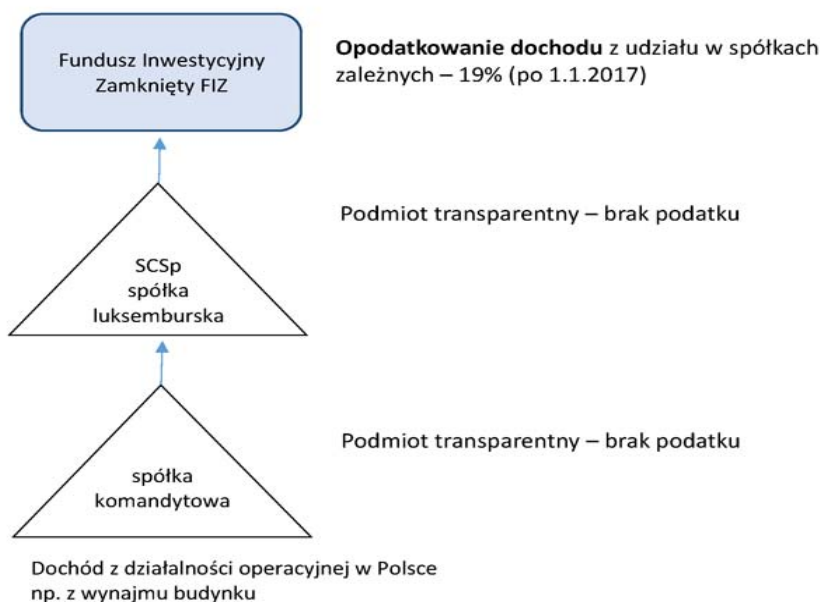
Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji Nr 001/17 z 8 maja 2017 r.

Celem optymalizacji jest ominięcie opodatkowania dochodów Funduszy Inwestycyjnych Zamkniętych osiąganych z działalności gospodarczej. Od 01.01.2017 tego typu przychody osiągane przez FIZ nie korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym.

A) Opis transakcji bez optymalizacji

Fundusz posiada akcje spółki komandytowo-akcyjnej (SKA) zarejestrowanej np. w Luksemburgu lub w innym państwie, w którym tego typu spółki osobowe nie są podatnikami CIT. Ta spółka jest współnikiem uprawnionym do udziału w dominującej części zysku w innej spółce transparentnej podatkowo – np. w spółce komandytowej która prowadzi działalność gospodarczą w Polsce. W strukturze musi występować spółka kapitałowa, gdyż FIZ co do zasady nie może być współnikiem w spółce osobowej, ale może nabywać papiery wartościowe – zatem może być akcjonariuszem spółki SKA. Udział w tej spółce – stanowiący de facto dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę komandytową powinien być przez FIZ opodatkowany 19% podatkiem CIT, gdyż zgodnie ze znowelizowanym od 01.01.2017 r. art. 17 ust 1 pkt 57 [Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zmianami)] taki dochód (przychód) z udziału w spółkach nie mających osobowości prawnej został wyłączony ze zwolnienia.

Rysunek 1. Schemat transakcji przed zastosowaniem optymalizacji ujęty w ostrzeżeniu MF Nr 001/17 MF z dnia 8.05.2017 r.



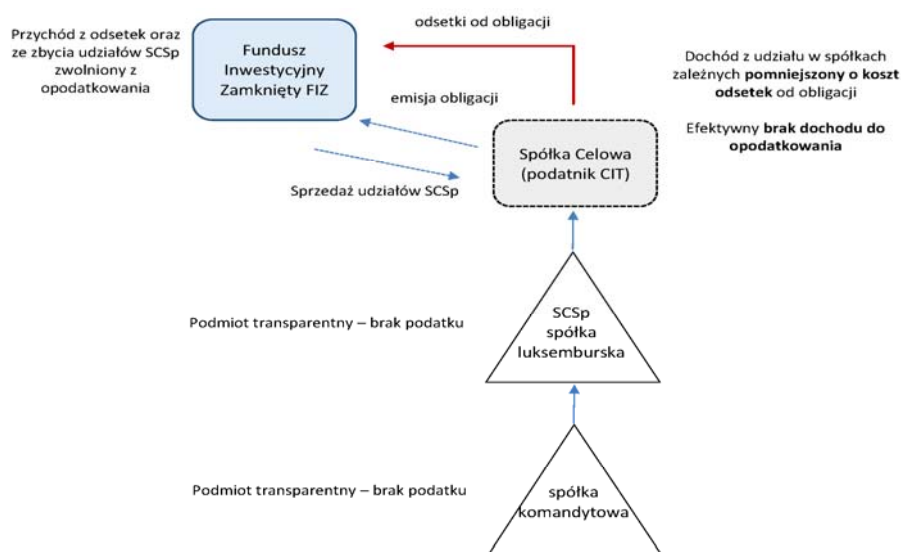
Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomsci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

Do opisanego powyżej schematu dla potrzeb optymalizacji podatkowej dołączona zostaje Spółka Celowa będąca podatnikiem CIT, która nabywa od FIZ akcje SKA, finansując zakup wyemitowanymi obligacjami nabywanymi przez FIZ. W konsekwencji:

- Spółka Celowa staje się akcjonariuszem SKA, która jest współnikiem spółki komandytowej i w związku z powyższym uzyskuje przychody z prowadzonej przez spółkę komandytową działalności gospodarczej, od której powinna zapłacić podatek dochodowy;
- nie płaci jednak podatku, gdyż ponosi jednocześnie koszty odsetek od obligacji płaconych na rzecz FIZ, które są skalkulowane w taki sposób aby pokrywały dochody ze spółki komandytowej uzyskiwanej za pośrednictwem SKA;
- w konsekwencji – wprowadzona do schematu Spółka Celowa będąca podatnikiem CIT nie płaci podatku, gdyż w związku z wysokimi kosztami odsetek nie wykazuje dochodu, a jednocześnie cały dochód jest wypłacony do FIZ w postaci odsetek od obligacji, które korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym.

Rysunek 2. Schemat transakcji po zastosowaniu optymalizacji ujęty w ostrzeżeniu MF Nr 001/17 MF z dnia 8.05.2017 r.



Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomsci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

C) Ocena modelu przez MF

Ministerstwo finansów ocenia taki schemat postępowania jako mogący być sprzeczny z celem ustawy podatkowej. Opisując ten schemat Ministerstwo Finansów zwraca uwagę na następujące przykładowe okoliczności, które wskazują na sztuczność operacji i podporządkowanie jej celowi jakim jest nienależyta korzyść podatkowa:

- „wykorzystanie skomplikowanej struktury podmiotów bez uzasadnienia gospodarczego (nieuzasadnione dzielenie operacji oraz angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego);
- niski poziom kapitałów własnych i/lub aktywów Spółki Celowej w okresie poprzedzającym nabycie udziałów; brak jej historii kredytowej, nie pozwalający na uzyskanie w warunkach rynkowych finansowania na nabycie udziałów w innych źródłach niż FIZ;
- powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji (tj. pomiędzy Spółką Celową, uczestnikami FIZ oraz spółkami zależnymi);
- brak rzeczywistych transferów finansowych (potrącenie wzajemnych zobowiązań między FIZ a Spółką Celową);
- brak zabezpieczeń (np. poręczeń, gwarancji) spłaty przez Spółkę Celową zobowiązania z tytułu obligacji (występowanie ryzyka ekonomicznego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe);
- wysokość odsetek lub warunki wykupu obligacji ustalone w sposób wykazujący korelację z przychodami generowanymi w spółce zależnej;
- czas przeprowadzenia operacji skorelowany z utratą przez FIZ zwolnienia podmiotowego; i inne” [Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji Nr 001/17].

D) Wnioski

Faktycznie zastąpienie dochodów FIZ-u z udziału w zysku pochodzącego z działalności gospodarczej w spółce nie mającej osobowości prawnej dochodami z kapitałów pieniężnych ze spółki mającej osobowość prawną – eliminuje całkowicie opodatkowanie CIT-em tych dochodów.

Opisane działanie można oceniać następująco:

1. Z jednej strony negatywnie – uznając, że FIZ-y są jednym z podstawowych elementów budowania struktur planowania podatkowego, a ich konstrukcja sprawia, że mogą być wykorzystane jedynie przez dużych podatników, co negatywnie wpływa na konkurencyjność mniejszych podmiotów.
2. Z drugiej strony biorąc pod uwagę, że:
 - a. dekadę temu FIZ stanowiły margines rynku z aktywami o wartości 10 mld zł., a obecnie aktywa łącznie 844 funduszy zamkniętych szacuje się

na ponad 130 mld zł, a jednocześnie z danych Alianz Online (firmy specjalizującej się w badaniu rynku funduszy) wynika, że na 62 działające w Polsce TFI tylko 3 nie mają w ofercie funduszy zamkniętych;

- b. oraz, że w fundusze często inwestują obywatele mając na celu pomnażanie oszczędności m.in. na przyszłą emeryturę. Należy rozważyć czy optymalizacja powodująca atrakcyjność inwestowania, umożliwiającą często inwestycje w nieruchomości czy finansowanie startupów powinna być negatywnie oceniana.

Zdaniem Autorki należałoby zastanowić się nad doprecyzowaniem w jakim przypadku zastosowanie legalnej struktury optymalizacyjnej powinno być negatywnie oceniane w toku kontroli skarbowej – poprzez wprowadzenie regulacji prawnej stanowiącej, np. że opodatkowaniu powinny podlegać tylko takie transakcje które przeprowadzane są dla jednego dominującego inwestora, a w konsekwencji mają faktycznie wyłącznie na celu optymalizację podatkową.

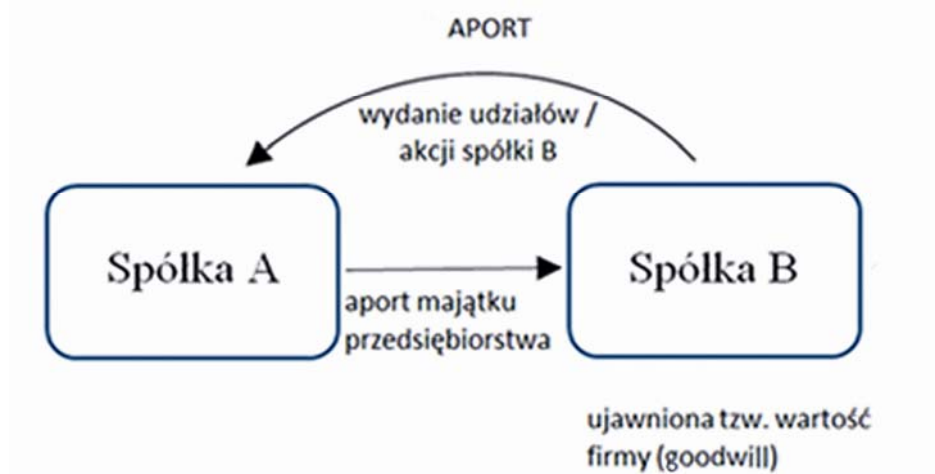
Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy Nr 002/17 z 22 maja 2017 r.

A) Opis transakcji bez optymalizacji

Celem biznesowym transakcji jest przeniesienie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) ze spółki A do spółki B w zamian za udziały spółki B. Realizowana transakcja powinna być wyceniona w cenie rynkowej wnoszonego przedsiębiorstwa lub ZCP. W sytuacji gdy wartość rynkowa przedsiębiorstwa wnoszonego aportem jest wyższa od wartości jego aktywów netto u otrzymującego aport powstaje dodatnia wartość firmy. Dodam, że opisana transakcja nie powoduje opodatkowania ani u wnoszącego ani u otrzymującego aport. Zgodnie bowiem z art. 12 ust 1 pkt 7 ustawy o CIT przychodem u wnoszącego jest wartość wkładu ale tylko wtedy gdy aport jest w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub ZCP. Brak opodatkowania u otrzymującego taki aport wynika wprost z art. 12 ust 4 pkt 4 ustawy o CIT, zgodnie z którym do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego.

W wyniku transakcji spółka otrzymująca aport (spółka B) wprowadza do swojego majątku te same aktywa, które posiadała spółka A i dodatkowo wartość firmy, która nie podlega amortyzacji podatkowej.

Rysunek 3. Schemat transakcji przed zastosowaniem optymalizacji

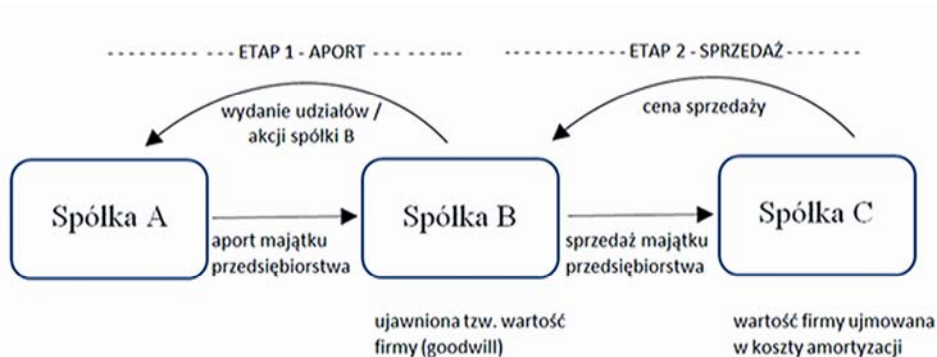


Źródło: opracowanie własne.

B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

Do opisanego powyżej schematu dla potrzeb optymalizacji podatkowej dodawana jest druga transakcja – sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP przez Spółkę B do Spółki C. Transakcja ta jest nieopodatkowana zarówno dla spółki sprzedającej przedsiębiorstwo jak i kupującej przedsiębiorstwo, a jednocześnie zgodnie z art. 16b ust. 2 ustawy o CIT wartość firmy powstała w drodze nabycia przedsiębiorstwa w drodze kupna jest dla spółki C, dla celów podatkowych, zaliczana do wartości niematerialnych i prawnych i amortyzowana podatkowo.

Rysunek 4. Schemat transakcji po zastosowaniu optymalizacji ujęty w ostrzeżeniu MF Nr 002/17 MF z dnia 22.05.2017 r.



Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

W konsekwencji – po dwóch transakcjach w aktywach spółki C znajduje się aktywo, które może przez długi okres czasu (nawet wiele lat) generować koszty podatkowe (niewymagające wydatków) – redukując dochód do opodatkowania.

C) Ocena modelu przez Ministerstwo Finansów

Ministerstwo Finansów w opracowaniu prezentuje przykładowe okoliczności, które mogą wskazywać na sztuczność omawianej operacji mającej na celu uzyskanie „nienależnej korzyści podatkowej”:

- „Nieuzasadnione dzielenie operacji lub angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego;
- Dokonanie obu kroków (aport oraz sprzedaż tego samego majątku) w krótkich odstępach czasu, niepozwalającym Spółce B na prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w oparciu o majątek uzyskany w drodze aportu”;
- Element sztuczności przy wyodrębnianiu ZCP ze Spółki A, poprzedzający aport, np. wyodrębnienie z działającego przedsiębiorstwa kluczowych aktywów, umów z najważniejszymi kontrahentami lub kluczowych pracowników w celu przeniesienia ich do innej spółki;
- Dokonanie aportu i sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP po wartości przewyższającej wielokrotnie (np. kilkudziesięciokrotnie) wartość aktywów netto;
- Taki udział kancelarii doradczej w transakcji, który wychodzi poza normalny – regulowany odpowiednimi ustawami i zasadami etyki korporacji zawodowych – zakres usług doradczych, które zwykle nie obejmują inicjowania czy aranżowania przekształceń majątkowych przedsiębiorstw lub dostarczania spółek, wyposażonych w określone instrumenty prawne pod konkretną optymalizację”;
- „Brak rzeczywistych transferów finansowych na etapie sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP (potrącenie wzajemnych zobowiązań między pomiędzy Spółką B i C);
- Powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji (tj. pomiędzy Spółką A,B i C)” [Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy Nr 002/17].

D) Wnioski

W mojej ocenie transakcje obejmujące aport lub sprzedaż przedsiębiorstwa lub ZCP są powszechną formą przekształceń majątkowych przedsiębiorstw. Przeprowadzanie takich transakcji w oparciu o warunki rynkowe z zamiarem osiągnięcia określonego celu gospodarczo-ekonomicznego, także w sytuacji ujawnienia wartości firmy dla celów podatkowych nie powinno być przedmiotem negatywnej oceny MF.

Moim zdaniem można zastanawiać się nad oceną transakcji, jako wyłącznie optymalizacyjnej, jeśli wykreowana wartość firmy stanowiąca podstawę amortyzacji podatkowej nie znajduje żadnego potwierdzenia w warunkach rynkowych transakcji i wyceny wartości firmy. W przeciwnym razie uważam, że kwestionowanie skutków transakcji głównie, dlatego że przynosi poza efektami gospodarczymi również korzyści podatkowe nie powinno mieć miejsca.

Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu Nr 003/17 z 12 czerwca 2017 r.

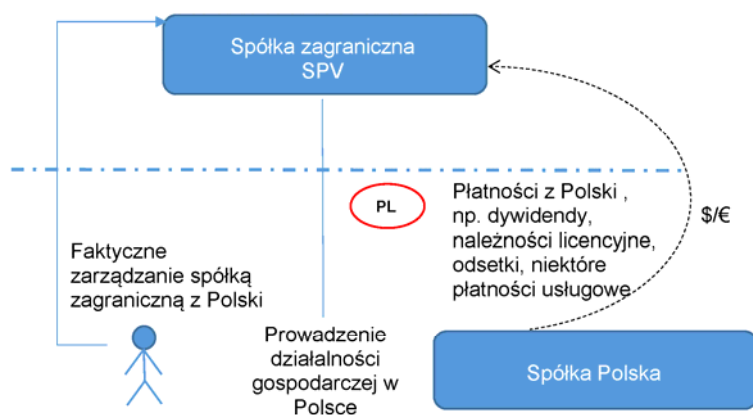
A) Opis transakcji bez optymalizacji

Działalność gospodarcza prowadzona jest przez polskich podatników (osoby fizyczne lub prawne) na terenie Polski i podlega w całości podatkowi w Polsce.

B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

Do struktury wprowadzana jest dodatkowa spółka, której siedziba znajduje się za granicą – w miejscu, w którym obowiązuje niższy podatek dochodowy, lub są inne udogodnienia podatkowe np. w zakresie możliwości uwzględniania kosztów uzyskania przychodu.

Rysunek 5. Schemat transakcji po zastosowaniu optymalizacji ujęty w ostrzeżeniu MF Nr 003/17 MF z dnia 12.06.2017 r.



Spółka taka (dalej SPV) może być rejestrowana zarówno w kraju podatkowym jak również na terytorium UE (np. w Czechach, Luksemburgu, Wielkiej Brytanii, Słowacji, na Cyprze, Majcie, Holandii, Szwecji) czy w innym kraju europejskim – np. w Szwajcarii. Spółka taka wprowadzana jest niejako „pomiedzy” udziałowcem/wspólnikiem spółki polskiej, a spółką prowadzącą działalność na terenie Polski.

Optymalizacja polega na takim ułożeniu operacji gospodarczych, które mają sugerować, że działalność prowadzona jest przez spółkę zagraniczną, podczas gdy faktycznie prowadzona jest przez podmiot zarejestrowany w kraju. Takie ułożenie operacji gospodarczych ma na celu opodatkowanie dochodu poza Polską.

C) Ocena modelu przez MF

Ministerstwo Finansów ostrzega, powołując się na art. 3 ustawy o CIT, że jeśli podatnik ma miejsce siedziby lub zarządu na terytorium Polski to podlega obowiązkowi podatkowemu w Polsce od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Zgodnie z ustawą o CIT – podlega tzw. nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z analizą przedstawioną przez MF „warunek posiadania zarządu, o którym mowa w art. 3 ust 1 ustawy o CIT należy odczytywać nie tylko w znaczeniu formalnym (tj. siedziby organu zarządzającego), ale także w znaczeniu sprawowania na terytorium Polski zespołu czynności, które funkcjonalnie składają się na całokształt procesu zarządzania jego działalnością i majątkiem” [Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu Nr 003/17].

W ostrzeżeniu MF wskazuje na okoliczności, których wystąpienie może świadczyć o braku miejsca zarządu spółki zagranicznej w państwie jej formalnej siedziby:

- „członkami zarządu (dyrektorami) SPV są osoby fizyczne/inne podmioty pełniące te funkcje w sposób usługowy, również równolegle dla innych klientów, niemające doświadczenia zawodowego w zakresie branży/biznesu formalnie prowadzonego przez SPV, zwykle będące rezydentami państwa siedziby SPV (tzw. *nominee directors*; usługa standardowo zapewniana przez kancelarię prawną lub księgową lub innych podmiotów zakładających/dostarczających SPV);
- członkowie zarządu SPV są jednocześnie członkami zarządu w polskich spółkach/innych spółkach z grupy;
- członkowie zarządu SPV przebywają i wykonują swoje funkcje na terytorium Polski (co potwierdza np. ich rezydencja podatkowa/obywatelstwo);

- brak przypisania zakresu obowiązków/kompetencji poszczególnym członkom zarządu SPV;
- brak dokumentacji dotyczącej zadań wykonywanych przez członków zarządu SPV (w tym brak korespondencji dotyczącej prowadzenia jej spraw);
- brak lokalnych adresów e-mail/telefonów/wizytówek członków zarządu SPV;
- wizyty członków zarządu SPV w państwie siedziby spółki są czynnościami formalnymi polegającymi na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy, których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce;
- podpisywanie uchwał/umów/sprawozdań w posiedzeń SPV głównie przez pełnomocników (niezwiązanych z prowadzeniem spraw SPV – usługa w ramach wsparcia (tzw. *corporate services*), zapewniania zwykle przez kancelarię prawną/innych podmiotów zakładających/dostarczających SPV);
- konto bankowe spółki zagranicznej, do którego dostęp jest w Polsce oraz operacje bankowe są zlecane w Polsce lub wręcz następuje pobieranie gotówki kartą „firmową” z bankomatów w Polsce;
- zatrudnienie w spółce jedynie (lub niemal jedynie) personelu administracyjnego (zwłaszcza, gdy jednocześnie świadczy on usługi na rzecz innych podmiotów, w tym w szczególności innych klientów kancelarii prawnej/innego podmiotu dostarczającego SPV);
- outsourcing przez SPV większości jej podstawowych funkcji (m.in. szerokie korzystanie przez SPV z tzw. usług określanych jako *domiciliation*);
- korzystanie w szerokim zakresie z usług powierniczych tzw. *fiduciary services*;
- konsultowanie decyzji dotyczących SPV głównie z polskimi doradcami (w tym doradcami podatkowymi);
- brak faktycznej możliwości prowadzenia spraw SPV w państwie jej siedziby (brak biura/dostępnej sali konferencyjnej);
- brak przechowywania w siedzibie SPV dokumentacji księgowej, korporacyjnej, prawnej”.

Ministerstwo dokonując oceny struktury będzie brało pod uwagę czynniki:

- „związane z zasadnością/celem założenia przez podatnika SPV (np. inicjatywa w tym zakresie wyszła od doradców prawnych lub podatkowych i założenie spółki nie miało uzasadnienia biznesowego);
- formą jej nabycia (np. korzystanie z gotowych spółek tzw. *shelf companies*;
- zakresem działalności (np. przeprowadzenie przez SPV tylko jednej transakcji lub jednego typu transakcji, o której decyzja zapadła w Polsce)” [Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu Nr 003/17].

D) Wnioski

Po lekturze opublikowanego ostrzeżenia, a w szczególności okoliczności, które zdaniem MF będą uznane jako potwierdzenie zasadności podważenia

miejsca zarządu za granicą – można mieć wrażenie że uzasadnienia mają charakter bardzo uznaniowy. Biorąc pod uwagę, że w wyjaśnieniach MF informuje, że zasady oceny będą dotyczyły nie tylko okresu po wprowadzeniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale także okresów przeszłych można się zastanawiać jak dalece w toku kontroli będą podważane działania podatników. Można się zastanawiać czy przy takim nastawieniu to organy kontrolne nie będą zbyt dowolnie oceniały transakcji tylko w tym celu, by podatek był należny do zapłaty w Polsce.

Ostrzeżenie MF przed optymalizacją w ramach podatkowych grup kapitałowych Nr 004/17 z 26 czerwca 2017 r.

A) Opis transakcji bez optymalizacji

Spółka A, której udziałowcem jest spółka holdingowa zamierza sprzedać znaczące aktywa zewnętrznemu „kupującemu”. W standardowym rozliczeniu transakcja taka jest opodatkowana 19% podatkiem CIT.

B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

Etap 1) Wymiana udziałów przez spółkę holdingową i Spółkę B w taki sposób, że: Spółka B otrzymuje od spółki holdingowej udziały w spółce A (aport udziałów), a spółka B wydaje spółce holdingowej własne nowo wyemitowane udziały, których wartość wyceniona zostaje w wysokości ceny jaką spółka B powinna zapłacić za aktywa spółki A które ma przejąć. Przy spełnieniu odpowiednich warunków opisana transakcja wymiany udziałów nie powoduje powstania przychodu na mocy art. 12 ust. 4d ustawy o CIT.

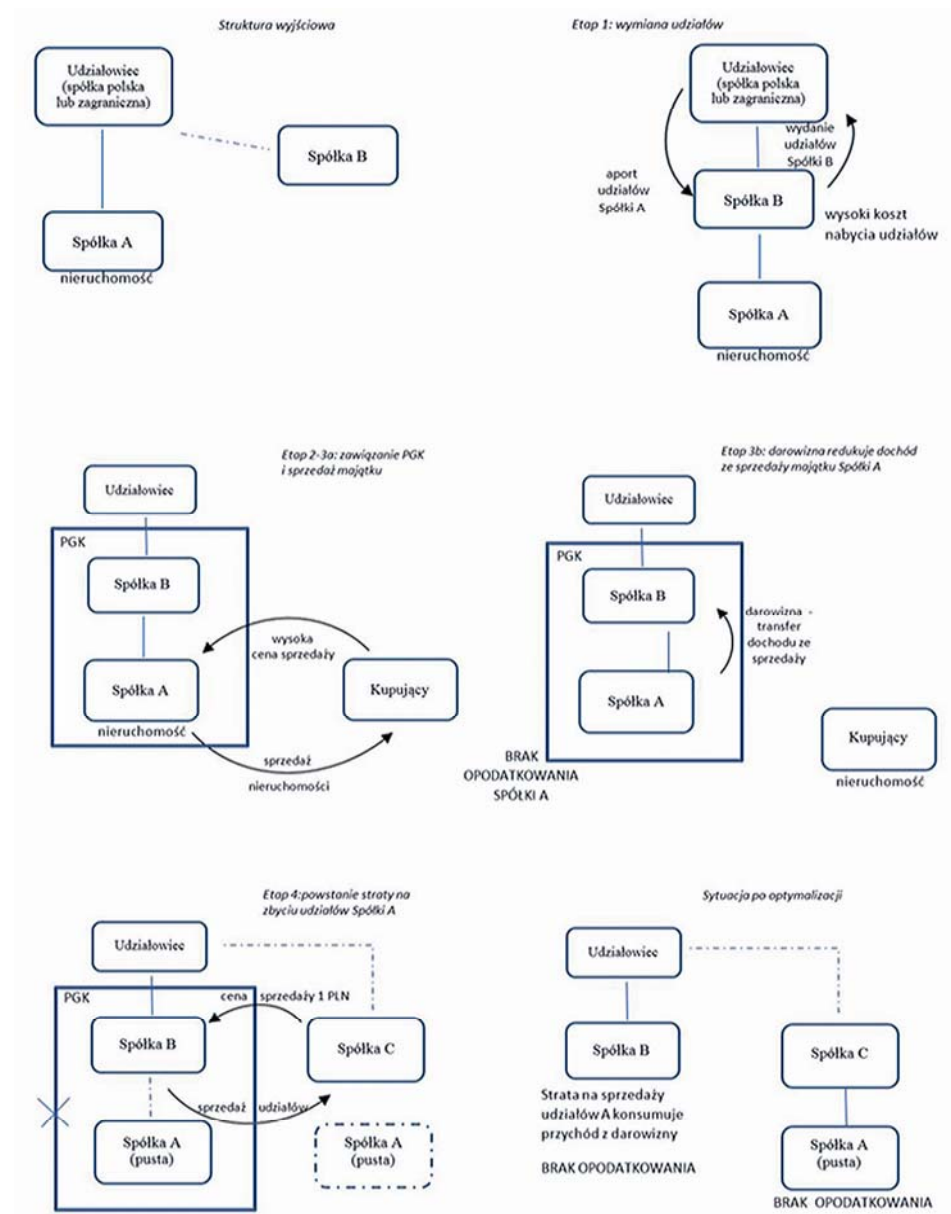
Etap 2) Spółka zależna A oraz spółka dominująca B (po transakcji wymiany udziałów) tworzą podatkową grupę kapitałową PGK.

Etap 3) Spółka A sprzedaje kupującemu majątek po wartości rynkowej a jednocześnie zobowiązuje się dokonać darowizny dla spółki B środków pochodzących ze sprzedaży majątku. Przekazana darowizna pomniejsza dochód spółki pochodzący ze sprzedaży majątku – zatem spółka A pomimo sprzedaży majątku nie płaci podatku.

Etap 4) spółka B zbywa udziały w pozbawionej majątku spółce A zewnętrznemu nabywcy za wartość bliską zeru – generując stratę na sprzedaży, która konsumuje dochód z tytułu otrzymanej darowizny. Zatem spółka B również nie ma podstaw do zapłaty podatku.

Podsumowując majątek spółki A zostaje spieniężony a ostateczny beneficjent dochodu (spółka holdingowa) nie płaci – pomniejsza dochód uzyskany przez spółki zależne (pierwotnie A, następnie B) o podatek od tego dochodu.

Rysunek 6. Schemat transakcji po zastosowaniu optymalizacji ujęty w ostrzeżeniu MF Nr 004/17 MF z dnia 26.06.2017 r.



Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomsci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

C) Ocena modelu przez MF

W ocenie MF do podstawowych kryteriów uzasadniających „sztuczność” transakcji należy zaliczyć:

- „zmianę struktury podmiotów, poprzedzającą transakcję sprzedaży składników majątku, na bardziej skomplikowaną i zaangażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego;
- powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji, tj. Spółkami A, B i C;
- dokonywanie operacji, w których wysokie koszty administracyjne oraz ryzyka biznesowe lub prawne nie znajdują uzasadnienia w korzyściach ekonomicznych dla stron, innych niż uniknięcie opodatkowania;
- wyzbycie się całości majątku (lub kluczowych jego składników) przez spółkę bez uzyskania jakiegokolwiek ekonomicznego ekwiwalentu lub korzyści, innej niż korzyść podatkowa;
- brak rzeczywistych transferów finansowych (dokonanie darowizny wierzytelności);
- dokonywanie w krótkich odstępach czasu operacji, których efekty się znośzą (zawiązanie PGK na okres 3 lat i jej rozwiązanie po okresie kilku miesięcy)” [Ostrzeżenie MF przed optymalizacją w ramach podatkowych grup kapitałowych Nr 004/17].

D) Wnioski

Przy skomplikowanych biznesowo transakcjach – jaką niewątpliwie jest sprzedaż znaczących aktywów przedsiębiorstwa – zarządy spółek zwykle wspierają się doradcami. Trudno zatem dziwić się, że mając dostęp do profesjonalnej wiedzy nie skorzystają z możliwości takiego zaplanowania transakcji aby jej efektywność pod każdym względem była najwyższa. Celem prowadzenia biznesu – niezależnie od jego rozmiarów jest przede wszystkim osiągnięcie zysków. Dlatego zarządzający starają się optymalizować efektywność wszystkich procesów – związanych z produkcją, zaopatrzeniem, zbytem, marketingiem itd. Trudno byłoby zrozumieć dlaczego optymalizacja działań miałyby pomijać kwestie finansowo-podatkowe. Prawo podatkowe powinno być tak zaprojektowane, aby chroniło podatnika działającego legalnie przed uznaniowymi decyzjami organów skarbowych. Trudno oprzeć się wrażeniu, że kolejne z wydanych ostrzeżeń ma na celu zastraszenie podatników przed podejmowaniem legalnych działań optymalizacyjnych.

Dotychczas omówione zostały ostrzeżenia wydane przez Ministerstwo Finansów. Poniżej przybliżę dwie informacje szefa KAS dotyczące:

- stosowania przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych z 1 sierpnia 2017 r.;

- oraz opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z 30 sierpnia 2017 r.

Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych

A) Opis transakcji bez optymalizacji

Pracodawca przyznaje w ramach motywacji pracowniczej pracownikom premie uzależnione od założonych wyników. Wypłata premii stanowi wynagrodzenie ze stosunku pracy i opodatkowana jest 18% a następnie 32% PIT-em.

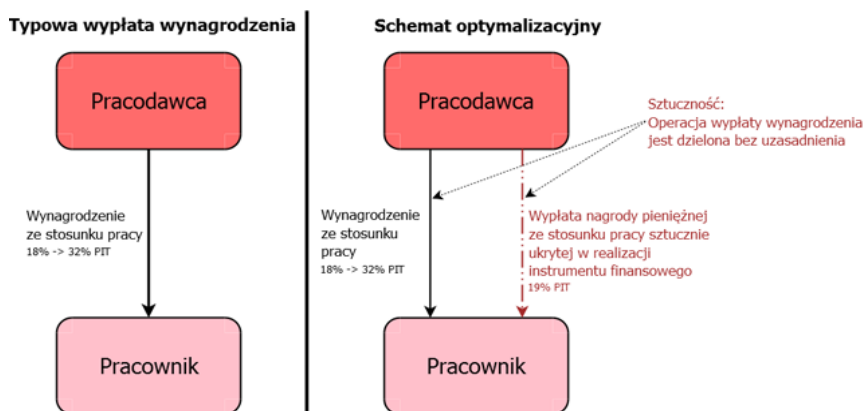
B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

Pracodawca dzieli wypłatę w taki sposób, że:

- stałą część wynagrodzenia wypłaca pracownikowi w formie pensji – opodatkowanej wg. progresywnej skali podatkowej;
- a wysoką premię „zamienia” na wypłatę zaliczaną do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych.

Jest to możliwe, gdyż pracodawca przyznaje nieodpłatnie lub za minimalną opłatą pracownikom uczestniczącym w programie motywacyjnym instrument finansowy w postaci prawa do otrzymania w przyszłości gotówki, która będzie uzależniona od osiągnięcia przez przedsiębiorstwo założonych wskaźników/celów. Po upływie ustalonego okresu następuje rozliczenie instrumentu w drodze wykupu.

Rysunek 7. Schemat transakcji przed i po zastosowaniu optymalizacji ujęty w Informacji Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych



Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomsci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

C) Ocena modelu przez Szefa KAS

W ocenie Szefa KAS działanie „polegające na wypłacie rozliczeń pieniężnych na podstawie umów zawieranych w ramach „Programów Motywacyjnych”, zawartych pomiędzy organizatorem a uczestnikami programu, ukierunkowane może być na obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych do 19% dla tej części wynagrodzenia, która w zeznaniu rocznym mogłaby podlegać opodatkowaniu 32% stawką podatku” [Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych z 1 sierpnia 2017 r.].

D) Wnioski

Oceniając komentarz Szefa KAS – w szczególności stwierdzenia: „tego rodzaju działanie może być zatem ukierunkowane na...”, lub „taka korzyść podatkowa może być uznana za sprzeczną z celem ustawy...” czy „przedstawiony schemat działania wypełnia ramy uzasadnionego przypuszczenia możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania” rodzi niepokój pracodawców będących płatnikami podatku. Programy motywacyjne dla pracowników czy współpracowników są stosowane w działalności podmiotów od bardzo długiego czasu. Potwierdzeniem długiego okresu ich stosowania jest fakt, że w rachunkowości międzynarodowej opracowany został MSSF 2 – czyli standard rachunkowości traktujący o wycenie i ujęciu m.in. właśnie programów motywacyjnych. Na przestrzeni ostatnich lat pojawiają się systematycznie opracowania pochodzące ze świata nauki, potwierdzające odejście od motywowania wyłącznie systemem płac, ale wskazujące na konieczność budowania nowoczesnych wielopłaszczyznowych systemów motywowania zespołu. „Pracownicy i drzemiący w nich potencjał stali się dobrem strategicznym organizacji, kluczowym czynnikiem decydującym o jej przetrwaniu i rozwoju” [Snopko 2014, s. 319]. Programy motywacyjne są i będą stosowane przez pracodawców. Jeśli istnieje obawa, że programy stanowią metodę optymalizacji podatkowej – należałoby rozważyć doprecyzowanie przepisu poprzez np. wprowadzenie okresu czasu, przez jaki pracownik powinien utrzymywać instrument finansowy aby zastosowanie stawki 19% nie było kwestionowane.

Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych

A) Opis transakcji bez optymalizacji

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą wypracowuje wartość niematerialną w postaci znaku towarowego. Niestety prawo podatkowe nie pozwala ujęcie w aktywach podmiotu wytworzonej we własnym zakresie

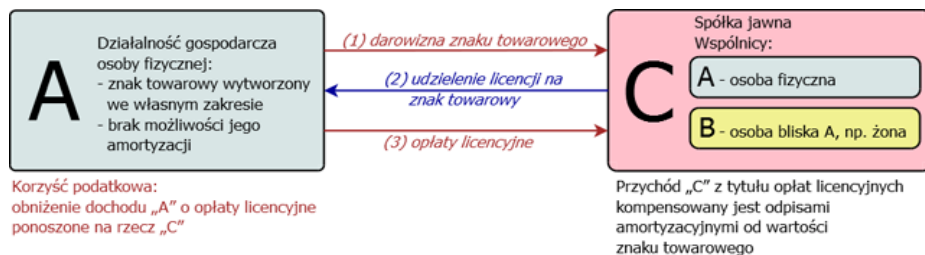
wartości niematerialnej i prawnej, która mogłaby być amortyzowana podatkowo – zatem pomimo, że wypracowany znak jest przez osobę prowadzącą działalność użytkowany i przekłada się na osiągnięte przez nią korzyści ekonomiczne – nie może być zaliczany do kosztów podatkowych.

B) Opis transakcji z zastosowaniem optymalizacji

W celu optymalizacji podatnik, prowadzący działalność, jako osoba fizyczna, który wypracował znak towarowy przekazuje prawa do tego znaku w formie darowizny spółce osobowej, w której jest jednym ze wspólników (pozostałymi wspólnikami są członkowie najbliższej rodziny), a następnie użytkuje go nadal w swojej działalności płacąc spółce osobowej, która ma do niego prawa miesięczne opłaty licencyjne. W ten sposób podatnik, który wypracował znak może zaliczać koszty jego użytkowania do kosztów podatkowych – pomniejszając w ten sposób podstawę do opodatkowania, a spółka osobowa, która otrzymała w drodze darowizny znak osiąga przychód z opłat licencyjnych, które są ustalone w wysokości amortyzacji znaku.

Należy dodać, że przekazana spółce przez jej wspólnika darowizna dotychczas nie była opodatkowana, gdyż zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o PIT wolne od podatku są nieodpłatne świadczenia otrzymane od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej. Co prawda MF niedawno uchylił korzystne dla podatników interpretacje i uznał, że taka darowizna jest przychodem dla spółki i przez spółkę dla wspólnika jako przychód z działalności gospodarczej. Zatem można spodziewać się, że ten typ działań optymalizacyjnych będzie coraz rzadziej stosowany.

Rysunek 8. Uproszczony schemat działania po zastosowaniu optymalizacji ujęty w Informacji Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych



Źródło: www.mf.gov.pl/ministerstwo-finsansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe.

C) Ocena modelu przez MF

W ocenie Ministerstwa Finansów w przypadku opisanej transakcji „występuje uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania klauzuli przeciw-

ko unikaniu opodatkowania” [Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z 30 sierpnia 2017 r.], gdyż darczyńca wykorzystując wytworzony przez siebie znak towarowy zalicza do kosztów w formie opłat licencyjnych, pomimo że nie mógłby zaliczać w formie odpisów amortyzacyjnych.

D) Wnioski

Analizując tę informację powstaje wątpliwość, czy już sama oszczędność podatkowa jest dla Szefa KAS działaniem stojącym w sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej? W informacji podano, że podatnicy, którzy będą ubiegali się o uzyskanie interpretacji indywidualnej w związku z taką transakcją powinni się liczyć z: możliwością uzyskania odmowy wydania interpretacji Dyrektora KIS oraz wszczęciem postępowania na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. Należy zwrócić uwagę na bardzo rygorystyczne podejście do oceny transakcji łączące się z groźbą kontroli, pomimo że opisanemu ujawnieniu znaku nie musi przyświecać wyłącznie korzyść podatkowa. Ponieważ w przepisach rachunkowych nie ma możliwości wprowadzenia do aktywów wytworzonego we własnym zakresie znaku – a często stanowi on znaczącą biznesowo wartość dla firmy – wprowadzenie go do ksiąg w opisany sposób jest możliwością urealnienia prezentacji aktywów w sprawozdaniu finansowym.

Opisane ostrzeżenia w treści nawiązują do klauzuli, ale w przepisie nie ma delegacji do formalnego interpretowania prawa podatkowego w formie ostrzeżeń. Czym zatem są opublikowane ostrzeżenia? Jak należy je oceniać:

- a. Czy jako wsparcie dla podatnika?
- b. Czy jako zastraszanie? i wydanie podatnika na pastwę urzędniczej samowoli?

Częściową odpowiedź udzieliło Min. Rozwoju i Finansów w odpowiedzi na interpelację z dnia 24 stycznia 2017 r. nr 9282 informując: „oszacowano bezpośrednie skutki finansowe zastosowania klauzuli związane z wydanymi decyzjami na poziomie około 50 mln zł w 2017 r. oraz około 100 mln w 2018 r. i latach następnych. Należy jednak mieć na uwadze, że podstawowy skutek budżetowy związany z funkcjonowaniem klauzuli ma wynikać z oddziaływania o charakterze przewencyjnym” [Stanowisko Min. Rozwoju i Finansów, pismo z 3.02.2017r., SP.054.2.2017].

Z tej informacji wynika, że jednak działanie poprzez zastraszanie, zwłaszcza, że z badań wnika, że „wadą klauzuli jest niewielkie działanie przewencyjne, gdyż zastosowanie klauzuli nie wymaga poniesienia dodatkowych konsekwencji przekraczających należne zobowiązanie podatkowe” [Kudła 2017, s. 26].

Po powołanej odpowiedzi istnieje obawa, że: „zamiast do przypadków nietypowych, klauzula stajnie się narzędziem wykorzystywanym do typowych transakcji, aczkolwiek niedostatecznie opisanych przez prawo” [Kudła 2017, s. 24].

Można oceniać, że klauzula sankcjonuje stosowanie wykładni celowościowej prawa podatkowego co powinno być jednoznaczne z wykładnią obiektywizującą. Ale oczywiście powstaje pytanie czy będzie równomiernie adresowana w zakazie nadużycia prawa zarówno do podatników jak i do organów skarbowych? Czy celowościowa interpretacja przepisów prawa podatkowego nie spowoduje nadużyć organów skarbowych. Czy organy podatkowe będą w swych ocenach kierowały się obiektywizmem?

Niepokój opisany w artykule podziela również Rzecznik Praw Obywatelskich, który w publikacji z dnia 6 lutego 2017 r. zauważył: „istnieje obawa, że organy mogą automatycznie powoływać się na klauzulę wskazując, że mamy do czynienia z uzasadnionym przypuszczeniem, że opisane działania podatnika prowadzą do uzyskania w sztuczny sposób korzyści podatkowych”.

W tym miejscu właściwe wydaje się powołanie przestrogi sprzed trzydziestu lat historyka Feliksa Konecznego: „Wspólnikiem wszelkiej nieprawości jest przesadny fiskalizm, z podatkami opartymi na systemie nie bierczym, lecz zdzierczym. Po niedługim czasie następuje pogwałcenie ludzi prawych; ci idą w dół, a powodzi się coraz lepiej ludziom mniej czułym na moralność. A co za blumizm za kulisami spraw podatkowych!” [Koneczny 1997, s. 124].

W ekonomii działania optymalizacyjne podatników oceniane są pozytywnie:

- „Wskutek realizacji przyjętych strategii podatkowych wzrasta skłonność przedsiębiorców do oszczędzania lub inwestowania” [Szymański 2009, s. 8];
- oraz „Koszty działalności gospodarczej to główny obszar coraz silniejszej konkurencji między przedsiębiorcami na rynku światowym. Podatki, w tym również dochodowe, to często bardzo istotna część kosztów działalności ponoszonych przez firmy lokalne czy ponadnarodowe koncerny. W sposób naturalny pojawia się zatem pytanie, w jaki sposób doprowadzić do obniżenia i tej grupy kosztów do niezbędnego minimum, zachowując jednakże na akceptowalnym poziomie ryzyko związane z podjętymi krokami optymalizacyjnymi” [Ziółek 2007, s. 13].

Powołany już wcześniej historyk, filozof Feliks Koneczny [1997, s. 124] wyraził także ciekawą myśl dotyczącą obciążeń podatkowych; „Zamożność społeczeństwa rezerwą skarbu publicznego, a nie przeciwnie. System podatków, obmyślony przez nieuków, wyradza się łatwo w antyspołeczny. Utrudniając dochodzenie do zamożności, staje się narzędziem złodziejskim. Któż kogo okrada? Państwo samo siebie!”.

Z przeprowadzonych analiz wynika, że pojęcie „obejście prawa podatkowego nie ma określonego zakresu i prawdopodobnie nie będzie go nigdy miało. Nie można stworzyć zamkniętego katalogu stanów faktycznych, które powinny być objęte hipotezą norm przeciwdziałających obejściu” [Karwat, 2017]. Jest to zarówno zła jak i dobra wiadomość dla podatników. Zła – gdyż przy wprowadzeniu klauzuli zwiększa się niepewność oceny przez organy podatkowe, a dobra gdyż wymusza większą dbałość o takie zaplanowanie i uzasadnienie transakcji, aby nie było podstaw do jej kwestionowania przez aparat skarbowy. Podatnik nie może kierować się wyłącznie ostrzeżeniami, ale powinien posiadać politykę podatkową z opisem celów gospodarczych transakcji. Jeśli potrafi znaleźć uzasadnienie gospodarcze, to przeprowadzona transakcja nie będzie mogła zostać oceniona jako mająca wyłącznie cel podatkowy i nie będzie mogła być jako taka traktowana w rygorystyczny sposób.

Na zakończenie niniejszego artykułu należy podnieść jeszcze jeden pozytywny aspekt sprawy, a mianowicie brak możliwości stosowania sankcji karnych skarbowych (opisanych w KKS [Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zmianami]) wobec osoby, która dopuściła się unikania opodatkowania jak również jego doradców. „Przestępstwa, które mogłyby wchodzić w grę, typizowane są w art. 54 i 56 ustawy KKS (są to uchylanie się od opodatkowania oraz oszustwo podatkowe). W przepisach tych mowa jednak o nieujawnianiu podstawy lub przedmiotu opodatkowania”, „podaniu nieprawdy” lub „zatajaniu prawdy” w deklaracji (art. 54 i 56 KKS). Tymczasem zastosowanie klauzuli polega na tym, że organ podatkowy wywodzi skutki podatkowe z nierzeczywistego stanu rzeczy – takiego, jaki zaistniałby, gdyby podatnik zamiast czynności „sztucznej” dokonał „odpowiedniej”, a nie z tego, który faktycznie miał miejsce. Nie można więc zarzucić podatnikowi, wobec którego zastosowano klauzulę, że nie wykazał owego nierzeczywistego zobowiązania podatkowego w swojej deklaracji. W konsekwencji w przypadku zastosowania klauzuli nie wystąpią istotne znamiona przedmiotowe z art. 54 i 56 KKS” [Filipczyk 2016, s. 15].

Zatem podsumowując – nie należy rezygnować z działań optymalizacyjnych, należy je prawidłowo przygotować przed procesem wdrożenia.

Bibliografia

- Dascal M. (2003), *Interpretation and understanding*, Amsterdam – Filadelfia.
- Filipczyk H. (2016), *Stosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania – zagadnienia wybrane*, „Monitor Podatkowy” Nr 7/2016.
- Filipczyk H. (2017), *Status etyczny unikania opodatkowania i jego znaczenie etyczne*, „Przegląd Podatkowy”, sierpień 2017.

- Glumińska-Pawlic J., Kubista B. (2017), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – analiza prawno-podatkowa i ekonomiczna*, „Analizy i Studia CASP” Nr 1(3).
- Gomułowicz A., Małecki J. (2004), *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa.
- Guzek M., Stefaniak M. (2016), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” Nr 11/2016.
- Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z 30 sierpnia 2017 r. [online], www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 4.09.2017.
- Informacja Szefa KAS o stosowaniu przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w kontekście tzw. Programów Motywacyjnych z 1 sierpnia 2017 r., www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 22.08.2017.
- Joanna Snopko J. (2014), *Nowoczesne systemy motywacyjne pracodawców i pracobiorców*, „Pragmata tes Oikonomicas”, z. VIII, Prace Naukowe Akademii im Jana Długosza w Częstochowie.
- Kalinowski M. (2001), *Granice legalności unikania opodatkowania*, Toruń.
- Karwat P. (2017), *Obejście prawa podatkowego*, Publikacje Elektroniczne ABC [online], <https://sip.lex.pl/#/publikacja/469833652>, dostęp: 23.08.2017.
- Koneczny F. (1997), *Państwo i Prawo*, Wydawnictwo WAM, Kraków.
- Kudert S., Jamroz M. (2007), *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, ABC Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- Kudła J. (2017), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne*, „Analizy i Studia CASP” Nr 1(3).
- Matusiakiewicz Ł. (2017), *Zakres uprawnień organu podatkowego do oceny skutków czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa podatkowego*, w tym w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej – omówienie orzecznictwa, Publikacje Elektroniczne ABC [online], <https://sip.lex.pl/#/publikacja/469936994>, dostęp: 23.08.2017.
- Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji Nr 001/17 z 8 maja 2017 r. [online], www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 22.08.2017.
- Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu Nr 003/17 z 12 czerwca 2017 r. [online], www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 22.08.2017.
- Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy Nr 002/17 z 22 maja 2017 r. [online], www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 22.08.2017.
- Ostrzeżenie MF przed optymalizacją w ramach podatkowych grup kapitałowych Nr 004/17 z 26 czerwca 2017 r. [online], www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci, pobrano 22.08.2017.
- Stanowisko Min. Rozwoju i Finansów, pismo z 3.02.2017 r., SP.054.2.2017, publikacja LEX.
- Szymański W. (2009), *Strategie podatkowe osób prawnych w Unii Europejskiej*, C.H. Beck, Warszawa.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późniejszymi zmianami).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późniejszymi zmianami).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późniejszymi zmianami).

Ziółek Ł. (2007), *Międzynarodowe Planowanie Podatkowe*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.

Małgorzata Domańska¹

Społeczna Akademia Nauk

Dylematy bilansowo-podatkowe prowadzenia ksiąg w sektorze publicznym

Balance and Tax Dilemmas of Bookkeeping in the Public Sector

Abstract: Public finance sector institutions, similarly to business entities, have faced new challenges regarding VAT, including keeping records and documenting undertaken activities, centralization of settlements, changing software and, above all, preparing appropriate staff and training them. The aim of the article is to present selected problems of the municipalities, concerning VAT settlements in the public sector, implementation of investments and dilemmas of deductions of calculated VAT. Due to the fact that interpretational discrepancies lead to dilemmas regarding settlements, the author wishes to emphasize the role and importance of specialized qualifications of financial staff or financial department employees who face a big theoretical and practical challenge, including keeping records for tax and balance needs. The selection of employees should take into account their substantive competences based on high knowledge. The author presents these big challenges for the local government sector on several examples regarding VAT settlements and investment implementation.

Key words: accounting, finances, VAT, tax and balance sheets records, public sector investments.

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych podobnie jak podmioty gospodarcze stanęły przed nowymi wyzwaniami dotyczącymi podatku VAT, w tym prowadzenia ewidencji i dokumentowania podejmowanych czynności, centralizacji

¹ m-domanska@wp.pl

rozliczeń, zmiany oprogramowania, a przede wszystkim przygotowania odpowiednich kadr i ich przeszkolenia.

Celem artykułu jest prezentacja wybranych problemów trapiących Gminy, a dotyczących rozliczeń VAT w sektorze publicznym, realizacja inwestycji oraz dylematów odliczeń podatku VAT naliczonego. Ze względu na fakt, iż rozbieżności interpretacyjne sprawiają dylematy rozliczeń, dlatego też autor pragnie podkreślić rolę i znaczenie kwalifikacji specjalizacyjnej kadr finansowych czy pracowników działu finansowego, przed którymi postawiono duże wyzwanie natury teoretycznej i praktycznej, w tym prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatkowych i bilansowych. Dobór pracowników powinien uwzględniać kompetencje merytoryczne oparte na wysokiej wiedzy. To duże wyzwania dla sektora samorządowego, które autor przedstawia na kilku przykładach dotyczących rozliczeń VAT oraz realizacji inwestycji.

Gmina jako podatnik VAT – wybrane problemy

Gmina jako podatnik VAT przy wielkości i złożoności wykonywanych zadań, do których została zobowiązana oraz które wykonuje, bardzo często znajduje się w sytuacjach problemowych związanych z rozliczeniami podatku VAT. Kontrowersje dotyczą całej sfery działalności, która jest bardzo obszerna i głównie dotyczą rozliczania wydatków oraz możliwości odliczania od nich podatku naliczonego. Istotne znaczenie ma tutaj fakt, iż Gmina jako organ władzy publicznej podlega wyłączeniu z kategorii podatników VAT w zakresie, w jakim wykonuje zadania, do realizacji których została powołana oraz pod warunkiem, że realizacja tych zadań nie następuje na podstawie umów cywilnoprawnych [VAT w samorządach, str. 71]. Kontrowersje dotyczą głównie wyznaczenia granicy, która pozwoliłaby oddzielić w sposób jednoznaczny jej działalność statutową od działalności gospodarczej w każdej ze sfer działalności.

Zgodnie z brzmieniem art. 86 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych [Baj 2016, s. 56], podatnikowi – Gminie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Podkreślenia wymaga, iż podatek VAT nie stanowi dochodu Gminy. Katalog źródeł dochodów jednostek samorządu terytorialnego w swym obszarze nie zawiera podatku VAT (art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego). Zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 2 ustawy o VAT jest dochodem budżetu państwa.

W zakresie podatku VAT ustawa daje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, ale pod warunkiem spełnienia określonych przesłanek. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego Gminie przysługuje wtedy, gdy zostaną spełnione określone warunki:

- odliczenia tego dokonuje jako zarejestrowany czynny podatnik podatku od towarów i usług,
- towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych.

Warunkiem umożliwiającym Gminie skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest związek zakupów z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Brak jest możliwości dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z usługami i towarami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Kwestia możliwości odliczenia VAT od wydatków ponoszonych przez Gminę budzi najczęściej kontrowersji w praktyce. Z jednej strony Gminy dążą do uzyskania realnych korzyści w tym zakresie i faktycznego zmniejszenia ponoszonych wydatków. Z drugiej zaś przez wzgląd na prowadzenie przez Gminę zarówno działalności znajdującej się poza zakresem VAT, jak i tej dotyczącej czynności opodatkowanych (często zarówno objętych stawką VAT jak i zwolnionych przedmiotowo z podatku), ustalenie prawa do odliczenia podatku naliczonego od niektórych wydatków jest problematyczne [Gębka 2017].

Należy bowiem zaznaczyć, iż specyfika działalności Gminy jest szeroka i różnorodna. Zadania obejmują swym zasięgiem cały obszar w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, zawarty w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym [Dz. U. z 2017 r., poz. 1875], co przedstawia tabela 1.

W ramach działalności wskazanej w tabeli 1 wynikającej z ustawowych unormowań, Gminy wykonują czynności opodatkowane podatkiem VAT, zwolnione z opodatkowania jak i czynności niepodlegające opodatkowaniu. Gmina wykonując zadania statutowe, do realizacji których została powołana, wykonuje również szereg zadań mających charakter działalności gospodarczej dla której ustawa o VAT [Dz. U. z 2017 r., poz. 1221] wskazała odrębną definicję (art. 15 ust. 2). W zakresie jakim wykonuje swoje działania statutowe i funkcjonuje jako podatnik VAT zobowiązana jest do podejmowania działań charakterystycznych dla przedsiębiorców, m.in. uzyskania NIP, prowadzenia rejestrów dla celów rozliczenia VAT (sprzedaży, zakupu), zawierających dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji pod-

sumowującej składanej dla potrzeb VAT [Broszura informacyjna MF z 24 listopada 2016 r., s. 13], rozliczania podatku należnego oraz naliczonego. Dotyczy to każdej ze sfer działalności powiązanej z zapisami ustawy o VAT.

Tabela 1. Zadania gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej

Zadania gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej
Ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej
Gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego
Wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz
Działalności w zakresie telekomunikacji
Lokalnego transportu zbiorowego
Ochrony zdrowia
Pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych
Gminnego budownictwa mieszkaniowego
Edukacji publicznej, kultury, w tym bibliotek gminnych i innych instytucji kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami, kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych
Targowisk i hal targowych, zieleni gminnej i zadrzewień, cmentarzy gminnych
Utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych
Porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej
Promocji gminy
Współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych oraz podmiotów w zakresie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie

Źródło: Opracowanie własne w oparciu o art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym.

W zakresie jednostek samorządu terytorialnego z dniem 1 stycznia 2017 r. wprowadzono obowiązek dokonania centralizacji, co oznacza, że na gruncie ustawy o VAT wszelkie czynności wykonywane przez te jednostki na rzecz osób trzecich powinny być ujmowane i rozliczane przez jednostkę samorządu terytorialnego, która je utworzyła. Czynności wykonywane pomiędzy jednostkami budżetowymi tej samej JST natomiast powinny być uznawane za czynności wewnętrzne, wykonywane w ramach tego samego podatnika [Bieńkowska 2017].

Oznacza to, iż jednostki budżetowe utworzone przez organ uchwałodawczy nie są odrębnymi podatnikami podatku VAT, rozliczają się z Gminą na podstawie deklaracji częściowych, a Gmina dokonuje ostatecznych rozliczeń z Urzędem Skarbowym. W zakresie prowadzonej działalności Gminie przysługuje prawo dokonania odliczeń, które może odbywać się na trzy sposoby:

- stanowić 100% (art. 86 ust. 1 i 2),
- być dokonywane na podstawie proporcji (art. 86 ust. 2a i 2b),
- lub preproporcji (art. 90).

Jednakże dla jednostek sektora finansów publicznych z uwagi na fakt prowadzenia działalności mieszanej (statutowa, opodatkowana, zwolniona) została zaproponowana metoda określona w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określenia wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników [Dz. U. z 2015 r., poz. 2193] jako metoda najbardziej odpowiadająca specyfice prowadzonej działalności i dokonywanych nabyć [Broszura informacyjna MF z 17 lutego 2016 r., s. 7].

Przykład 1.

W Gminie X będącej czynnym zarejestrowanym podatnikiem VAT proporcję obliczoną procentowo, oblicza się zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów. Roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej stanowi 550 352,58 zł, natomiast dochody wykonywane urzędem obsługującym jednostkę samorządu terytorialnego 11 166 804,39 zł.

$$X = \frac{550\,352,58 \times 100}{11\,166\,804,39}$$

Zatem proporcja, wg której dokonamy pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony stanowi 4,93%, a po zaokrągleniu = 5%. Oznacza to, iż w odniesieniu do prowadzonej działalności gospodarczej, do której możemy przyporządkować określone wydatki dokonamy odliczenia podatku naliczonego w wysokości 5% (np. 1000,00 zł x 5% = 50,00 zł). Zaś w sytuacji, gdy prowadzimy działalność opodatkowaną i zwolnioną zastosujemy preproporcję, wyliczaną w sposób następujący:

$$X = \frac{(\text{obróć roczny} - \text{sprzedaż zwolniona}) \times 100}{\text{roczny obróć}}$$

Jeżeli struktura sprzedaży w omawianym przykładzie wyniosłaby np. 72%, wówczas odliczenie podatku będzie stanowiło kwotę 36,00 zł. ($1000,00 \text{ zł} \times 5\% \times 72\% = 36,00 \text{ zł}$).

Źródło: Opracowanie własne.

Gminy mogą stosować inną metodę określenia proporcji jednak pod warunkiem, iż metoda zapewnia bardziej dokładne niż metoda zaproponowana w rozporządzeniu przyporządkowanie podatku naliczonego do czynności dających prawo do odliczenia oraz obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadających na działalność gospodarczą, co przedstawia przykład 2.

Przykład 2.

Gmina X jest czynnym zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług. Gmina z dniem 1 stycznia 2017 r. dokonała centralizacji rozliczeń podatku VAT z podległymi jednostkami. W strukturze organizacyjnej Gminy znajdują się następujące jednostki organizacyjne, mające status jednostek budżetowych:

- Urząd Gminy;
- Szkoła Podstawowa;
- Przedszkole;
- Gminny Ośrodek Pomocy Społecznej.

Urząd Gminy jako jednostka obsługująca wykonuje czynności w ramach działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT oraz czynności będące poza zakresem działalności gospodarczej. Do działalności gospodarczej Urząd zalicza sprzedaż wody i odbiór ścieków, które to czynności są opodatkowane podatkiem od towarów i usług. Ponadto w ramach działalności gospodarczej Gmina wykonuje oprócz czynności opodatkowanych podatkiem VAT także czynności zwolnione z opodatkowania tym podatkiem, tj. wynajmuje lokale socjalne na cele mieszkaniowe. Do czynności nienależących do działalności gospodarczej Urząd Gminy zalicza czynności wykorzystywane w ramach zadań własnych, pomijając czynności wykonywane przez Gminę na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (np. dostawę wody oraz odprowadzanie ścieków). Dostawa wody oraz odbiór ścieków komunalnych dotyczy również jednostek budżetowych gminy. Jednostki budżetowe podległe Gminie obciążane są miesięcznie notami księgowymi za dostawę wody i odbiór ścieków jako świadczenia niepodlegające opodatkowaniu VAT.

Podatek VAT naliczony Gmina rozlicza w sposób następujący:

- 1) w przypadku, gdy nabyte towary i usługi są wykorzystywane wyłącznie do czynności opodatkowanych Gmina odlicza podatek w 100% (interpretacja indywidualna);

- 2) w przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez Gminę działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, Gmina oblicza kwoty podatku naliczonego związanego z działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy, z tytułu wydatków poniesionych na funkcjonowanie Urzędu Gminy na podstawie proporcji, o której mowa w art. 86 ust. 2a ustawy (2017 r. – 12%);
- 3) natomiast w stosunku do wydatków przyporządkowanych do działalności gospodarczej i związanych zarówno z czynnościami opodatkowanymi podatkiem od towarów i usług, jak i zwolnionymi z opodatkowania podatkiem VAT, w sytuacji gdy Gmina nie ma obiektywnej możliwości przyporządkowania całości lub części kwot podatku naliczonego związanego z czynnościami, w stosunku do których Gminie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, Gmina odlicza podatek naliczony w części odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 i 3 ustawy. W Gminie proporcja ta wynosi 98,06% i stosownie do art. 90 ust. 10 ustawy, w przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2–8 przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – Gmina ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
- 4) odośnie kwoty podatku naliczonego przyporządkowanej do celów innych niż działalność gospodarcza, Gmina nie odlicza podatku.

Ponadto Gmina posiada 7 stacji uzdatniania wody (SUW). Zgodnie z indywidualną interpretacją przy wydatkach związanych z SUW (ponieważ dotyczą działalności gospodarczej jak również innej działalności, tj. realizacji zadań publicznych niebędących działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT i niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem, czyli korzystają z nich szkoły) nie przysługuje pełne odliczenie VAT, jedynie w wysokości przewspółczynnika. Przykład stanowi załącznik 1, który prezentuje jak kształtują się odliczenia podatku naliczonego w poszczególnych rodzajach możliwości odliczeń.

Źródło: Opracowanie własne na przykładzie Gminy X.

Nie wszystkie Gminy dokonują odliczenia podatku naliczonego VAT. Korzystają bowiem z zapisu, iż w przypadku gdy proporcja określona zgodnie z ust. 2–8 nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%. Jednakże wskazać należy, iż w myśl zapisów ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicz-

nych [Dz. U. z 2017r., poz. 1311] niepobranie lub niedochodzenie należności jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych (art. 5 ust. 1 pkt 2). W związku z powyższą regulacją jednostki samorządu terytorialnego, nie dokonując odliczenia podatku naliczonego VAT, narażają się na naruszenie zapisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Wydatki Gminy na promocję – dylematy odliczenia VAT

Jednym z obligatoryjnych statutowych zadań Gminy jest realizacja zadań w zakresie szeroko rozumianej promocji danego samorządu (tabela 1). Powinna ona służyć zaspokajaniu zbiorowych potrzeb danej wspólnoty samorządowej, być skuteczna, w efekcie przekładać się na uzyskanie jak najlepszych efektów z danych nakładów i dotyczyć poprawy wizerunku jednostki. Zwykle odbywa się to poprzez zwiększenie nacisku na realizację nowych inwestycji lub poprawę istniejących już zasobów majątkowych. Ponadto m.in. poprzez utworzenie miejsc pracy, co w połączeniu ze wzrostem liczby mieszkańców i zwiedzających turystów może w znacznym stopniu wpłynąć na zwiększenie wpływów podatkowych do budżetu jednostki, zwiększenia jej atrakcyjności, obszaru inwestycyjnego, wzrostu konkurencyjności, czy poprawy infrastruktury przestrzennej, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody, gospodarki wodnej, dróg, ulic, mostów, placów, wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, lokalnego transportu zbiorowego, utrzymania terenów zielonych i zadrzewień itp. [VAT w jednostkach samorządu terytorialnego, s. 101].

Jednakże działania promocyjne nie są jednoznacznie opisane w przepisach prawa obowiązującego sektor publiczny. Na gruncie ustawy o VAT wydatkowanie środków, a co za tym idzie możliwość obniżenia podatku należnego o naliczony jest kwestią kontrowersyjną. Dokonywanie wydatków na promocję może przynieść efekty zarówno w sferze działalności statutowej (publicznej) jak i prowadzonej działalności gospodarczej. W kwestii prawa odliczenia przez Gminę podatku naliczonego od wydatków o charakterze promocyjnym orzecznictwo nie jest jednolite, a analiza orzecznictwa w tym zakresie wskazu-

je, iż stanowiska sądów idą w kierunku niekorzystnym dla samorządów. Przyjęła się praktyka, że wydatki na promocję gminy z zasady nie są związane z prowadzoną przez nią działalnością opodatkowaną, a ewentualne powstanie prawa do odliczenia jest uzależnione od wykazania związku tych wydatków z konkretnymi czynnościami opodatkowanymi VAT. Aby więc ustalić czy w analizowanym przypadku przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia VAT zawartego w cenie nabytych np. gadżetów, należałoby posiadać wiedzę jakiemu rodzajowi działalności gadżety te mają służyć. W przypadku gdy będą one służyły wspieraniu działalności zwolnionej z VAT, odliczenie zawartego w ich cenie VAT będzie nieuprawnione, natomiast jeżeli posłużą działalności opodatkowanej VAT, odliczenie będzie zasadne. Zasadność dokonywanych wydatków należy rozpatrywać indywidualnie dla każdej jednostki. Trudny jest bowiem wybór metod, środków i narzędzi realizacji promocji przez poszczególne jednostki. W dużym stopniu utrudnia to ocenę skuteczności i efektywności działań promocyjnych przez jednostkę, a więc w jaki sposób przyczyniły się do osiągnięcia zamierzonego celu. W tym miejscu należy podkreślić, iż możliwość dokonywania wydatków jest podyktowana gromadzeniem i realizacją dochodów, które są wyznacznikiem możliwości rozwoju jednostki, w tym również dokonywanie wydatków w obszarze działań promocyjnych. Wydatki na promocję to w szczególności reklama i kampanie promocyjne w mediach (np. nieruchomości gminnych przeznaczonych do sprzedaży lub dzierżawy), gadżety, materiały i broszury informacyjne. Wyznaczenie granicy w analizowanym obszarze między działalnością statutową a działalnością opodatkowaną jest zadaniem szczególnie trudnym. Zakres odliczenia może być różny, może to być pełne odliczenia podatku, ale najczęściej jak wynika z powyższego będziemy mieli do czynienia z odliczeniem proporcjonalnym, na podstawie proporcji lub współczynnika. Jednostka aby miała pewność, że dokonuje odliczenia w sposób prawidłowy, powinna wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnej. Jednakże orzecznictwo w tym zakresie nie jest jednolite. Zapadają wyroki korzystne jak i niekorzystne. Np. WSA w Gliwicach (sygn. akt III SA/GI 1316/11) przyznał prawo do odliczenia VAT od wydatków promocyjnych gminy w celu pozyskiwania inwestorów, natomiast WSA w Gdańsku (sygn. akt. I SA/Gd 620/13) uznał, że Gmina nie ma prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z poprawą swojego wizerunku oraz promocją, ponieważ są to zadania własne gminy, narzucone przez ustawę o samorządzie gminnym, ponadto nie wykazała bezpośredniego związku

akcji promocyjnej z konkretnymi czynnościami opodatkowanymi [Zalewski 2013, s. B1].

Powyższe wskazuje, iż interpretacje Ministra Finansów i orzeczenia sądów nie są jednolite. Kwestia odliczeń pozostaje więc decyzją samodzielną każdego samorządu.

Zdaniem autora należałoby rozważyć doprecyzowanie przepisów w tym zakresie chociażby poprzez jednoznacznie opisanie działań promocyjnych w obowiązujących przepisach prawa, w tym prawa obowiązującego sektor samorządowy. Podkreślenia wymaga fakt, iż wydatki dokonujemy zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, a więc zgodnie z klasyfikacją budżetową, która jest wyrazem zasady szczegółowości i jest niezbędna do jednolitego ujęcia różnorodnych operacji budżetowych [Domańska 2012, s. 24].

Podkreślenia wymaga, iż ma to być promocja Gminy, a nie osób, bowiem do poniesienia wydatku musi być tytuł prawny. Wydatki publiczne, w tym wydatki na promocję Gminy zgodnie z art. 44 ust. 2 i 3 ustawy o finansach publicznych powinny być dokonywane:

- w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
- w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
- w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań [Domańska 2012a, s. 23].

Sprostać powyższym wymaganiom mogą tylko wykwalifikowane i dobrze przygotowane kadry, o wysokich kompetencjach, które nieustannie poszerzają swoją wiedzę, śledzą szybko zmieniające się przepisy prawa, analizują najnowsze orzecznictwo i są świadome konsekwencji finansowych oraz karnoskarbowych.

Inwestycje w Gminie – dylematy realizacji

Inwestycje gminne to jeden z najważniejszych elementów rozwoju lokalnego danego samorządu. Są nie tylko elementem konkurencyjności wśród jednostek samorządu terytorialnego, ale wyznacznikiem realizacji zadań w zakresie prowadzonej działalności. Paleta zadań jest zawarta w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym, a prezentuje ją tabela 1.

Jak wynika z tabeli 1 wachlarz zadań wskazany do realizacji jednostkom sektora finansów publicznych jest bardzo szeroki. Obejmuje swym zasięgiem całość zadań w zakresie działalności samorządu, określany jako zadania statutowe. Realizacja zadań inwestycyjnych (majątkowych) przekłada się m.in. na wzrost wartości majątku środków trwałych, podwyższenie poziomu świadczonych usług, tworzenie warunków dla lokalizacji nowych podmiotów gospodarczych, zamieszkania nowych mieszkańców, rozwój infrastruktury technicznej, infrastruktury drogowej, gospodarki wodno-ściekowej, infrastruktury wodociągowej oraz oświetleniowej. Realizacja jak największego taboru inwestycji wymaga zaangażowania określonego kapitału, głównie w postaci nakładów finansowych, pochodzących z różnych źródeł. Mogą to być środki własne (np. podatki, opłaty), środki z budżetu Unii Europejskiej, dotacje, pożyczki, itp. Dobór źródeł finansowania jest uzależniony od specyfiki danej jednostki samorządu terytorialnego, a uzyskiwane środki są ograniczone zapisami ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, która wyznacza katalog dochodów, jakie może uzyskiwać Gmina. Ponadto zmiana przepisów prawa często powoduje możliwość utraty wpływu zaplanowanych dochodów. Potwierdzeniem tego może być skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. w sprawie definicji budowli, w wyniku którego firmy będą mogły żądać od gmin zwrotu nadpłaconego podatku od nieruchomości. Trybunał orzekł, iż w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zdaniem Wojciecha Pławiaka, eksperta BCC ds. podatku od nieruchomości otwiera to podatnikom możliwość dochodzenia nienależnie pobranego podatku od nieruchomości wraz z odsetkami nawet od dnia zapłaty podatku do dnia jej zwrotu. Podatnicy mają możliwość złożenia wniosków o zwrot nadpłaty w podatku od nieruchomości, bądź w przypadku postępowań, które zostały już zakończone (wniosków o wznowienie postępowań). Wyjaśnił on, że w wyroku Trybunał wskazał, że linia interpretacyjna przyjęta przez organy jest błędna, zaś w sytuacji, gdy obiekt budowlany spełnia przesłanki, aby uznać go za budynek, niedopuszczalnym jest kwalifikowanie go jako budowli /<http://samorząd.pap.pl/depesze/redakcyjne.finance/179782/Podatkowy-kłopot-Firmy-beda-mogly-zadac-od-gmin-milionow-złoty-z-tytułu-nadpłaconego-podatku-od-nieruchomości>.

Zmiana klasyfikacji powoduje istotne skutki finansowe dla samorządu. Wysokość stawki opodatkowania dla budowli znacznie różni się od budynku związanego z działalnością gospodarczą. Budynek opodatkowany jest od m² powierzchni, gdzie maksymalna stawka w roku 2017 wynosi 22,66 zł m² i nie ma znaczenia w tym momencie wartość budowli. Budowle natomiast są opodatkowane 2% podatkiem od wartości.

Przykład 3.

Jeżeli obiekt, np. stację transformatorową oraz rozdzielnię o wartości 120 000,00 zł i powierzchni 10 m², uznamy za budynek – podatek wyniesie 226,60 zł (22,66 x 10 m²), gdy uznamy za budowlę 2 400,00 zł (120 000,00 zł x 2%), czyli około 10 razy więcej. Jeżeli jest to więc dylemat poprawnego opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli

Źródło: Opracowanie własne na przykładzie Gminy Ozorków.

Niektóre samorządy stoją na stanowisku, iż na mocy wydanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego podatek można pobierać zarówno od budynku, jak i od znajdujących się w nim budowli (urządzeń). Inaczej mówiąc dwa razy. Wartym zauważenia jest fakt, iż uznanie obiektu za budynek wymaga wykazania, iż jest on trwale związany z gruntem i posiada fundamenty. Jak wynika z wyroku NSA z 26 stycznia 2017 r. sygn. akt II FSK 3711/14 trwale związany z gruntem będzie wyłącznie taki obiekt, który nie może być od gruntu odłączony bez uszkodzenia jego konstrukcji. Z kolei ustawa o podatkach i opłatach lokalnych [Dz. U. z 2017 r., poz. 1785] odwołuje się do prawa budowlanego [Dz. U. z 2017 r., poz. 1332], gdzie zdefiniowano budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Rozważania wskazują, iż również w zakresie opodatkowania budowli istnieje wiele nieścisłości. Występują liczne spory podatników z jednostkami sektora samorządowego. Jest to wynikiem braku doprecyzowania definicji budowli.

Godnym zaznaczenia jest fakt, iż nie tylko specyfika prawa podatkowego jest bardzo zmienna, ale również orzecznictwo w zakresie interpretacyjnym opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Niejednokrotnie jest ono niejasne i niespójne, co powoduje problemy z wykładnią prawa. Dotyczy to również podatku od nieruchomości, gdzie opodatkowanie niektórych nierucho-

mości wywołuje problemy [Domańska 2015, s. 93]. Konkludując, decydenci zobowiązani są do stosowania prawa (konstytucja, ustawy, rozporządzenia) i jego zmian od ręki, tj. od momentu wejścia w życie, a w wielu kwestiach brak jest jednoznacznego stanowiska czy orzecznictwa, tym samym kierownik jednostki narażony jest na naruszenie zapisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W takim stanie prawnym pojawia się pytanie, jak planować dochody. To one w głównej mierze są wyznacznikiem możliwości dokonywania wydatków, w tym majątkowych, inwestycyjnych będących przedmiotem rozważań. Niedoścignienie budżetu przeznaczonego na realizację inwestycji do jego rzeczywistej wyceny to jeden z istotnych problemów zamawiającego. Zbyt duże wymagania wobec wykonawcy, a zbyt małe możliwości ich sfinansowania, często prowadzą do niskiej jakości wykonanych inwestycji.

Następnym ważnym elementem jest ocena możliwości realizacji inwestycji zaplanowanych do wykonania. Bardzo często zrealizowanie inwestycji wymaga wydłużenia lub skrócenia czasu (okresu) wykonania, a przy wycenie zarówno kosztów jak i korzyści jest to bardzo trudne. Wykonywane kosztorysy wymagają oszacowania odpowiedniego poziomu ryzyka, zarówno po stronie zamawiającego jak i wykonawcy. Często jest ono związane z niedoszacowaniem nakładów inwestycyjnych. Budżet bowiem jest ograniczony, a wydatki planowane do jego wysokości. Gminy rzadko decydują się na wytworzenie deficytu budżetu.

Istotne z punktu widzenia zagrożenia realizacji inwestycji jest nieukończenie jej w planowanym terminie. Niedoścignienie finansów, przeszacowanie możliwości potencjalnych wykonawców, czynniki atmosferyczne to niektóre z przeszkód mające wpływ na terminową realizację inwestycji.

Następnym elementem z zakresu finansowania inwestycji mającym istotny wpływ na zaplanowanie, a następnie realizację inwestycji jest spełnienie relacji wynikających z art. 243 ustawy o finansach publicznych. Świadczy on o możliwościach i potencjale finansowym gminy. Jest bowiem wyznacznikiem możliwości zaciągania zobowiązań finansowych m.in. w postaci kredytów i pożyczek długoterminowych, których możliwość zaciągania jest znacznie ograniczona. Spełnienie relacji uwarunkowane jest poprzez dochody, w tym dochody bieżące oraz majątkowe, wśród których istotną rolę odgrywają dochody ze sprzedaży mienia. Założeniem wskaźnika jest minimalizacja wydatków bieżących, z przełożeniem na realizację wydatków majątkowych, inwestycyjnych. Jest to zadanie szczególnie trudne, gdyż wiele czynników mają-

cych wpływ na wysokość wydatków zarówno bieżących jak i majątkowych jest niezależna od samorządu. Jako przykład posłużyć może finansowanie zadań z zakresu gospodarki odpadami. Wzrost wydatków przedstawiony zostanie na przykładzie 4.

Przykład 4.

W Gminie Ozorków wydatki na obsługę zadania z zakresu gospodarki odpadami w roku 2017 wynosiły 789 814,80 zł (umowa na odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych). W roku 2017 przeprowadzono postępowanie na realizację przedmiotowego zadania na okres 24 miesięcy (2 lata 2018–2019). W wyniku przeprowadzenia procedury przetargowej wpłynęła jedna oferta, na kwotę 3 023 853,12 zł, z czego rocznie – 1 511 926,56 zł. Nastąpił znaczny wzrost wydatków bieżących z roku na rok o prawie 92% (wzrost o 722 111,76 zł). Zarządzający samorządem stanęli przed bardzo trudną decyzją. Unieważnić postępowanie z powodu braku środków? Ograniczyć realizację inwestycji – wygospodarowując tym samym środki na przedmiotowe zamówienie? Ogłoszenie nowego postępowania? Nie daje to gwarancji, iż zaoferowana cena w następnym postępowaniu będzie niższa, a wpłynęła wówczas tylko jedna oferta.

Źródło: Opracowanie własne na przykładzie Gminy Ozorków.

Problemy związane z procedurami, w tym zwłaszcza przetargowymi, należy uznać za jeden z najistotniejszych problemów komplikujących i przedłużających obecnie realizację inwestycji. Źmudne procedury formalno-prawne, występujące np. na etapie przeprowadzania przetargu, zmienność przepisów prawa, w tym prawa w zakresie prawa zamówień publicznych [PZP] powoduje wzrost kosztów po stronie wykonawców, a co za tym idzie wzrost kosztów po stronie zamawiającego (samorządu). Jedną ze sztandarowych zmian w ustawie Prawo zamówień publicznych [Dz. U. z 2017 r., poz. 1579] jest zapis art. 29 ust. 3a. Zgodnie z treścią przywołanego przepisu, w sytuacji gdy przedmiot zamówienia stanowią usługi lub roboty budowlane, konieczne jest wymaganie od wykonawców lub podwykonawców zatrudniania osób na umowę o pracę w odniesieniu do wskazanych przez zamawiającego czynności objętych przedmiotem zamówienia. Tak więc powstaje nowy obowiązek dla zamawiających, co do wymagania od wykonawców lub podwykonawców, by w określonych sytuacjach osoby zaangażowane w realizację zamówienia, były zatrudniane na podstawie umowy o pracę. Powyższe w znacznym stopniu może przyczynić się do wzrostu kosztów po stronie wykonawcy, który przed

nowelizacją ustawy miał możliwość wyboru innej formy zatrudnienia pracownika (umowa zlecenie, umowa o dzieło), która nie podraża kosztów jego zatrudnienia. Zatrudnienie pracownika na umowę o pracę to nie tylko przysługujące wynagrodzenie, ale też inne gratyfikacje wynikające z Kodeksu Pracy (nagrody, premie, inne wynikające z wewnętrznych uregulowań), ale także obowiązki wynikające z innych przepisów prawa.

W tym momencie należy wskazać następny czynnik mający wpływ na wzrost kosztów inwestycji. Wzrost płacy minimalnej, odpowiednio w latach:

- 2014 – 1 680 zł;
- 2015 – 1 750 zł (wzrost o 4,2%);
- 2016 – 1 850 zł (wzrost o 5,71%);
- 2017 – 2 000 zł (wzrost o 8,1 %),

oznacza wzrost kosztów stałych (operacyjnych) po stronie pracodawcy, a więc wzrost kosztów płac oraz obciążeń pracodawcy (koszty wynagrodzeń + ZUS).

Powyższe pokazuje, że nie tylko dochody, ale i wydatki jednostki samorządu terytorialnego w dużej mierze niezależne od jednostki są wyznacznikiem możliwości realizowania inwestycji zaplanowanych do wykonania. Z kolei wzrastające koszty po stronie wykonawcy przekładają się na droższe oferty.

Następnym elementem wynikającym ze zmian w PZP jest zmiana kryteriów. Obecnie 60% oferty to cena, reszta to pozostałe kryteria, które przed zmianą przepisów można było zapisać m.in. w warunkach: wydłużenie gwarancji, rękojmi, termin wykonania, termin zapłaty, pomimo tego, że wynikają z odrębnych ustaw, np. ustawa o rachunkowości. Rozpatrując ubieganie się o kredyt kierujemy się głównie kosztami kredytu, a więc „cena”. Jednakże w obecnym stanie prawnym należy stosować inne kryteria, np. termin udzielenia kredytu (1 czy 2 dni). W poprzednim stanie prawnym przeważającym a czasami jedynym, kryterium oceny ofert była cena – 100%. Stosowane były inne kryteria, np. gwarancja ubezpieczeniowa obejmująca 36 lub 48 m-cy, czy termin realizacji zamówienia, ale nie były to kryteria obowiązkowe.

Zmiany ustawy PZP dokonane przez ustawodawcę w 2016 r. spowodowały, że bardzo często zamawiający zamiast stosowania jednego najbardziej racjonalnego kryterium – cena 100% (ponieważ jak wyżej zostało stwierdzone każde inne wymagania, które miał spełniać potencjalny wykonawca, zamawiający mógł zapisać w warunkach udziału w postępowaniu jako warunek *sine qua non*), zobligowany jest na podstawie ustawy PZP do tworzenia wręcz sztucznego wymagania innych kryteriów. Wartym zauważenia jest fakt, że każde inne kryterium oprócz ceny to dodatkowe wydatki dla samorządu.

Konkludując zmiana przepisów prawa powoduje, iż Gminy zmuszone są do stosowania zmian od ręki, tj. od momentu wejścia w życie. Rozpatrując realizację projektów unijnych (inwestycyjnych) realizowanych np. w ramach RPO [Regionalny Program Operacyjny], często dokonuje się termomodernizacji budynków. Termomodernizacja realizowana jest zazwyczaj w okresie dłuższym niż rok. Instytucja rozliczająca dokonuje kontroli przeprowadzenia postępowania oraz dokumentacji dopiero po zrealizowaniu inwestycji. Gmina natomiast przeprowadzając procedury zobowiązana jest do ich stosowania pomimo tego, iż w wielu kwestiach brak jest jednoznacznego stanowiska czy orzecznictwa. Tym samym kierownik jednostki narażony jest na naruszenie zapisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Tak więc żmudne procedury formalno-prawne, występujące np. na etapie przeprowadzania przetargu, zapotrzebowania na dane do realizacji inwestycji, wystąpienia do szeregu instytucji, mogą negatywnie wpływać na realizację inwestycji. Zmieniające się przepisy prawne, powodujące korekty i zmiany w dokumentach i wytycznych, na podstawie których przygotowywane są inwestycje do realizacji, powodują poważne przeszkody w realizacji zamierzonych celów względem realizacji inwestycji. Zdarza się, że skutkuje to przekazaniem dokumentów do ponownego sprawdzenia i weryfikacji, co również powoduje wydłużenie się czasu/okresu realizacji inwestycji.

W przedmiotowym zagadnieniu istotnym są zamówienia przeprowadzanie na podstawie art. 4 pkt 8. Ich specyfika polega na ustawowym wyłączeniu zastosowania względem nich ustawy – Prawo zamówień publicznych, ze względu na ich wartość, która nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30 000 euro. Zamówienia te zostały zwolnione z obowiązku przeprowadzania pisemnych procedur jak dla zamówień powyżej progu. Jednak nawet przy wydatkowaniu mniejszych niż progowa kwot zasada pisemności pozostaje obowiązująca. Nie jest ona tak rygorystycznie wymagana jak przy procedurach, nie sporządza się obowiązkowych protokołów itp. Jednak w przypadku wydatkowania środków publicznych, każdy wydatek musi zostać udokumentowany. Musi po nim zostać pisemny ślad pozwalający na skontrolowanie tego wydatku [Andała-Sępkowska 2017].

Zdaniem autora należałoby rozważyć, czy próg ten nie powinien być podwyższony. Gminy bowiem zobowiązane są do stosowania art. 44 ust. 3, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych

nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań. W tym celu jednostki mogą wprowadzić wewnętrzne unormowania w zakresie wydatkowania środków poniżej 30 000 euro, by w sposób przejrzysty, jasny i klarowny wykazać poszanowanie zasad wydatkowania środków publicznych. Procedura wyłonienia wykonawcy w przypadku zastosowania tej procedury jest zdecydowanie szybsza, co pozytywnie może wpłynąć na koszty oraz realizację inwestycji, której wartość nie przekroczy wymaganego zapisami ustawy progu, który obecnie stanowi 30 000 euro, tj. 125 247,00 zł netto. Podkreślenia wymaga, iż samorządowcy borykają się z narastającym problemem rozstrzygania przetargów, w których nawet najniższa cena ofertowa przewyższa założony budżet. W związku z tym zamawiający zmuszeni są ponownie szukać wykonawców lub zwiększać budżet inwestycji.

Godnym zaznaczenia jest fakt, iż zapisy ustawy nie zabraniają wprowadzenia dodatkowych procedur w zakresie tego rodzaju zamówień. Zamawiający mając na względzie art. 44 ustawy o finansach publicznych [Dz. U. z 2017 r., poz. 2077] może wprowadzić dodatkowe unormowania, określając w nich szczegółowe zasady w postępowaniach poniżej progu.

W analizowanej problematyce pojawia się pytanie. Jak planować wydatki bieżące, jak majątkowe (inwestycyjne), wg jakich mierników, kiedy mamy do czynienia z niestabilnością otoczenia, zarówno wewnętrznego jak i zewnętrznego. Jak planować inwestycje do realizacji. Czy opierając się na wartościach kosztorysowych, (które często sporządzone są w okresie znacznie poprzedzającym realizację danej inwestycji), czy na zaplanowanych wartościach budżetowych. Ostateczny dobór inwestycji i źródeł ich finansowania jest wynikiem przeprowadzenia wielu analiz oraz budowy alternatywnych scenariuszy jego finansowania. Nie można mówić o uniwersalnej dla każdej jednostki struktury realizacji i finansowania inwestycji. Zależy to od wielu czynników związanych ze specyfiką danego samorządu.

Powyższe przykłady potwierdzają, jak trudnym i ryzykownym jest zarządzanie Gminą i jej finansami w optymalnym gospodarowaniu środkami publicznymi. Przede wszystkim zgodnym z prawem umożliwiającym wykonanie zaplanowanych do realizacji inwestycji, zgodnie z przyjętymi założeniami, oraz jednocześnie zgodnie z postanowieniami ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Wymaga to opracowania realistycznego, strategicznego planu działania, głównie poprzez zapewnienie źródeł finansowania inwestycji samorządowych w dłuższym horyzoncie czasowym, tak by było możliwe ich zrealizowanie. Jest to niezbędne do ustalenia możliwości inwestycyjnych Gminy.

Rzetelność prowadzenia ksiąg i dokumentowania operacji gospodarczych jest obowiązkiem podatnika i to podatnik powinien zachować należytą staranność, a dokumenty mają odzwierciedlać rzeczywisty obrót gospodarczy [Jackiewicz 2013, s. 168]. Natomiast przyjęcie zasad (polityki) rachunkowości określonych w art. 10 ustawy o rachunkowości [Dz. U. z 2017 r., poz. 2201] w jednostkach gospodarczych wymaga przemyślanych działań, uwzględniających podejście wielokierunkowe, co jest bardzo istotne w rzetelnym prowadzeniu ksiąg i rzetelnym sporządzaniu sprawozdania finansowego [Gawryś, Jackiewicz 2009, s. 238].

Zakończenie

Wymienione, przykładowe dylematy jednostek sektora finansów publicznych, w tym Gmin, które podobnie jak podmioty gospodarcze w zakresie prawa podatkowego i bilansowego stanęły przed nowymi wyzwaniami bezspornie determinują system rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego. Dotyczy to podatku VAT, w tym prowadzenia ewidencji i dokumentowania podejmowanych czynności, centralizacji rozliczeń, zmiany oprogramowania, a przede wszystkim przygotowania odpowiednich kadr i ich przeszkolenia.

W artykule zaprezentowane zostały wybrane problemy nurtujące Gminy, a dotyczące rozliczeń VAT w sektorze publicznym, realizacji inwestycji oraz dylematy odliczeń podatku VAT naliczonego. Ze względu na fakt, iż rozbieżności interpretacyjne sprawiają problemy w zakresie rozliczeń, realizacji inwestycji, autor pragnie podkreślić rolę i znaczenie kwalifikacji specjalizacyjnej kadr finansowych czy pracowników działu finansowego, przed którymi postawiono duże wyzwanie natury teoretycznej i praktycznej, w tym prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatkowych i bilansowych.

Należy pamiętać, iż jednostka powinna tak ustalić taki system rachunkowości, by w obliczu szeregu zmian spełniał wymogi stawiane przez prawo bilansowe i podatkowe. Jest to wielkim wyzwaniem dla zarządzających jednostką, gdyż różnice podatkowe i bilansowe, problemy z realizacją inwestycji powodują, iż system rachunkowości musi być tak skomponowany, aby zapewnić nie tylko ewidencję operacji wynikających z zapisów ustawy o rachun-

kowości, ale także prawa podatkowego. Dodatkowo ustawy podatkowe zawierają katalog rozbieżności, dla których niejednokrotnie występują odmienne interpretacje. W konsekwencji przyjęty system rachunkowości w jednostce powinien być tak zbudowany, aby pozwalał na wyodrębnienie spośród zapisów księgowych kategorie podatkowe (przychody, koszty), dochodowe i wydatkowe. Aby spełnić wszystkie wymogi stawiane przez obowiązujące prawo, należy dokładnie przeanalizować, jakie informacje niezbędne są jednostce samorządu terytorialnego do prowadzenia polityki rachunkowości. Ze względu na odmienną specyfikę działalności, każda jednostka posiadać będzie w tym zakresie inne priorytety. Prawo podatkowe podchodzi do wielu kwestii w sposób odmienny. Brak jest jednoznacznych definicji oraz interpretacji przepisów prawa. Zarządzający jednostką, bardzo często stoją przed dylematem, co wybrać, co jest ważniejsze w ich działalności, czy poprawne rozliczenie bilansowe czy podatków. Sprostać powyższym wymaganiom mogą tylko wykwalifikowane i dobrze przygotowane kadry, by księgi prowadzone były w sposób rzetelny, niewadliwy. Dobór pracowników działu finansów czy księgowości powinien uwzględniać kompetencje merytoryczne, oparte na wysokiej wiedzy.

Bibliografia

- Andała-Sępkowska J. (2017), *Zamówienia publiczne do 30.000 euro*, Publikacje Elektroniczne ABC, [online], <https://sip.lex.pl/#/publication/469890989>, dostęp: 20.12.2017 r.
- Bieńkowska A. (red.) (2017), *VAT w samorządach*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Bieńkowska A. (2017), *Centralizacja VAT w samorządach*, Publikacje Elektroniczne ABC [online], <https://sip.lex.pl/#/analysis/738425798/centralizacja-rozliczen-vat-w-samorzadach?cm=RELATIONS>, dostęp: 20.12.2017 r.
- Baj M. (2016), *Współczynnik i przewspółczynnik VAT w scentralizowanej jednostce samorządu terytorialnego* [w:] Borowski M., Namysłowski R., Sajnaj B. (red.) *Centralizacja VAT w jednostkach sektora finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Broшуra informacyjna Ministerstwa Finansów z 24 listopada 2016 r.
- Broшуra informacyjna Ministerstwa Finansów z 17 lutego 2016 r.
- Domańska M. (2012), *Klasyfikacja budżetowa jako istotny element zarządzania jednostką budżetową na przykładzie Gminy Ozorków*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, T. XIII, Zeszyt 18, Łódź.
- Domańska M. (2012a), *Wieloletnia prognoza finansowa w warunkach niestabilnego otoczenia – studium przypadku na przykładzie Gminy Ozorków*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, Tom XIII, Zeszyt 14, Łódź.

- Domańska M. (2015), *Wybrane problemy bilansowo-podatkowe w rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, Tom XVI, Zeszyt 8.
- Gębka G., (2017), *Koszty promocji gminy – skutki na gruncie VAT*, Publikacje Elektroniczne ABC [online], <https://sip.lex.pl/#/publication/470050758/gebka-grzegorz-koszty-promocji-gminy-skutki-na-gruncie-vat?keyword=koszty%20promocji%20gminy%20-%20skutki%20na%20gruncie%20Vat&cm=SFIRST>, dostęp: 20.12.2017 r.
- Jackiewicz A. (2013), *Wpływ zmian w podatku od towarów i usług i podatku dochodowym od osób prawnych na rozliczenia podatkowe i płynność finansową*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, Tom XIV, Zeszyt 8, Łódź.
- Gawrys J., Jackiewicz A. (2009), *Polityka rachunkowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, Tom X, Zeszyt 9, Łódź.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz. U. z 2015 r., poz. 2193).
- Skoczowska-Strug E., Gierszewska K., Barnik P. (red) (2016), *VAT w jednostkach samorządu terytorialnego. Centralizacja wraz z pierwszą korektą prewspółczynnika*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 1453 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1311 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2017 r., poz. 2201 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r., poz. 1332 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r., poz. 1875 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1579 z późn. zm.).
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r. Sygn. Akt SK 48/15.
- Wyrok NSA z 26 stycznia 2017 r. Sygn. Akt II FSK 3711/14.
- Zalewski Ł. (2013), *Od wydatków na promocję gminy można odliczyć VAT*, Gazeta Prawna nr 224 (3614) z 20.11.2013. [online] <http://samorząd.pap.pl/depesze/redakcyjne.finance/179782/Podatkowy-kłopot--Firmy-beda-mogly-zadac-od-gmin-milionow-zlotych-z-tytułu-nadpłaconego-podatku-od-nieruchomości>, 2017 r., dostęp: 20.12.2017 r.

Załącznik 1.

Informacja o kosztach prowadzenia rozliczeń z tytułu VAT za IV kwartał 2017 r.															
Lp	Nazwa obiektu	Place konserwatorów z pochodnymi innymi kosztami	Zużycie energii	Zakup materiałów (nur i armatury wodociągowej) do napraw urządzeń	Zakup usług pozostałych	Inne (dozór techniczny, mapy) roczna amortyzacja	Ogółem wydatki	VAT 23%	Odliczenie VAT wg przewspółczynnika 12%	Dochody ze sprzedaży wody i ścieków		Bilans poz. 11 - poz. 8	Przewspółczynnik	Odliczenie VAT wg przewspółczynnika 12%	Brak odliczenia VAT (wydatek)
										I	II				
1	2	3	4	5	6	7	8								
1	SUW X	17 594,22	6 220,78	17 562,06	14 534,13	4 033,48	59 944,67	13 787,27	1 654,47	74 876,83	14 932,16	prewspółczynnik	1 654,47	12 132,80	
2	SUW Y	16 838,73	4 890,49	15 384,13	7 274,18	4 033,48	48 421,01	11 136,83		46 404,54	-2 016,47				
3	SUW Z	18 626,66	11 223,98	21 291,40	9 367,68	4 033,48	64 543,20	14 844,94		81 557,06	17 013,86				
4	SUW A	21 425,66	7 250,29	23 283,89	8 152,16	11 675,76	71 787,76	16 511,18		74 929,05	3 141,29				
5	SUW Wierzbicy	23 534,40	19 817,21	16 273,59	8 548,84	4 033,48	72 207,52	16 607,73		119 111,86	46 904,34				
6	SUW B	19 893,82	15 311,55	23 794,54	8 554,18	4 033,48	71 587,57	16 465,14	1 975,82	78 048,57	6 461,00	prewspółczynnik	1 975,82	14 489,32	
7	SUW C	22 874,06	15 281,25	25 139,67	11 340,85	4 033,48	78 669,31	18 093,94		88 890,67	10 221,36				
Razem działalność poza oczyszczalnymi:		140 787,55	79 995,55	142 729,28	67 772,02	35 876,64	467 161,04	107 447,03	0,00	563 818,58	96 657,54				
8	Oczyszczalnia ścieków	23 717,27	13 089,73	5 277,92	55 315,47	6 430,00	103 830,39	23 880,99	2 865,72	50 793,17	-53 037,22	prewspółczynnik	2 865,72	2 865,72	21 015,27
RAZEM:		164 504,82	93 085,28	148 007,20	123 087,49	42 306,64	570 991,43	131 328,02		614 611,75	43 620,32				47 637,39

Źródło: Opracowanie własne na przykładzie danych Gminy X.

Andrzej Jackiewicz¹

Społeczna Akademia Nauk

Janusz Gawryś²

Społeczna Akademia Nauk

Problemy rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych w praktyce gospodarczej, orzecznictwie sądowym i procesach karnych w sprawach gospodarczych

Problems of Reliability of Bookkeeping in Economic Practice, Court Rulings and Criminal Proceedings in Commercial Cases

Abstract: In economic practice, the reliability of keeping accounting books results not only from the provisions of the balance sheet or tax law, but also from national court and EU Court of Justice judgments or tax interpretations. But what is important, it is the expression of professional balance-tax knowledge or the lack of appropriate competences and skills. This is reflected in the effects of tax control and opinions of statutory auditors or criminal proceedings in commercial cases.

Key words: reliability of bookkeeping, claim for payment, reserves, financial report, criminal and fiscal responsibility, VAT settlement, accrual principle.

Wstęp

Postulat rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych to wyzwanie naukowe, wynikające z prawa bilansowego, podatkowego, standardów rachunkowości, orzecznictwa sądowego jak też praktyki gospodarczej. Przejrzysty model ana-

¹ ajackiewicz@spoleczna.pl

² jgawrys@spoleczna.pl

lizej dotyczy osób prawnych i nie ma charakteru czysto abstrakcyjnego. Jest bowiem głęboko osadzony w realiach życia gospodarczego i sygnalizuje takie sytuacje, które miały miejsce w praktyce naukowej i zawodowej kontrolera wewnętrznego, członka komisji rewizyjnej w gminie, biegłego spoza listy w sprawach karnych gospodarczych z zakresu rachunkowości i osoby zarządzającej finansami. Z takimi sytuacjami spotykamy się w praktyce, a praktyka wnosi wartość dodaną do przedmiotu badań. Jest źródłem wiedzy niezbędnej w nauczaniu rzetelnego prowadzenia ksiąg w aspekcie prawno-karnym.

Rezerwa z tytułu pozwu o zapłatę a rzetelność sprawozdania finansowego

W praktyce, główny księgowy (kierownik jednostki) może być zobowiązany do utworzenia rezerw. Prawo bilansowe definiuje rezerwy jako zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne [art. 3 ust. 1 pkt 21 Ustawy o rachunkowości], natomiast zobowiązania należy określić jako „wynikający z przyszłych zdarzeń (np.: sprzedaży lub zakupu produktów, towarów, materiałów, usług) obowiązek wykonania świadczenia (np.: zapłaty) o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki” [Ogólne zasady ewidencji i wyceny rezerw... 2017, s. 2].

Zgodnie z MSR 37 rezerwę tworzy się, gdy:

- a) na jednostce gospodarczej ciąży obowiązek (prawny lub zwyczajowo oczekiwany) wynikający ze zdarzeń przyszłych;
- b) prawdopodobne jest, że wypełnienie obowiązku spowoduje konieczność wypływu środków zawierających w sobie korzyści ekonomiczne;
- c) można dokonać wiarygodnego szacunku kwoty tego obowiązku [MSR nr 37 2007, s. 1133].

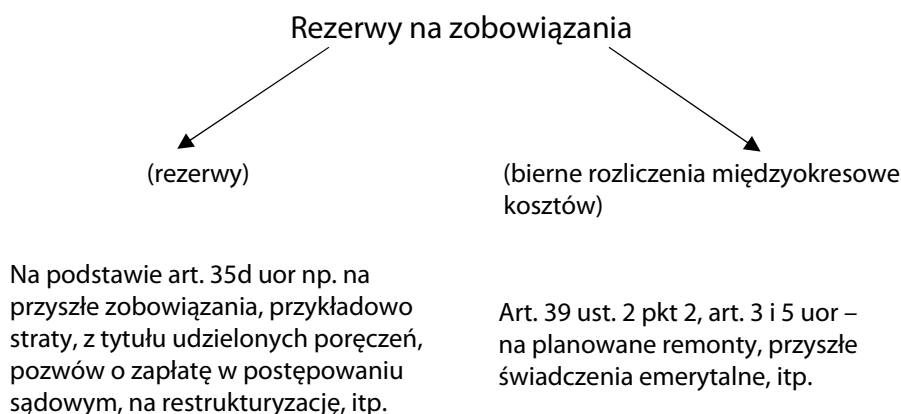
W myśl standardu, gdy warunki te nie są spełnione, nie tworzy się rezerwy. Oznacza to, że decyzję o utworzeniu rezerwy należy podjąć na podstawie dostępnych dowodów, np. pozwu o zapłatę z ustaloną kwotą roszczenia, oszacowanej wielkości odpraw emerytalnych, itp. Proces tworzenia rezerw należy dostrzegać w kontekście nadrzędnych zasad rachunkowości. Stosowanie takich zasad, w tym przypadku zasady ostrożności (ostrożnej wyceny) warunkuje rzetelność prowadzenia ksiąg. Zgodnie z art. 7 ust. 1 Ustawy o rachunkowości składniki aktywów i pasywów wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty) z zachowaniem zasady

ostrożności. Oznacza to, że w wyniku finansowym bez względu na jego wysokość należy uwzględnić m.in.:

- zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również w postaci dokonywanych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych;
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Rezerwy można klasyfikować na różne sposoby, jeden z nich przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Klasyfikacja rezerw na zobowiązania



Źródło: opracowanie własne.

Z doświadczeń dydaktycznych i praktyki wynika, że powstaje dylemat pomiędzy chęcią poprawienia wyniku finansowego, a obowiązkiem wynikającym z przepisów prawa (Ustawy o rachunkowości), tj. tworzenia rezerw jako przejawu zastosowania zasady ostrożnej wyceny. Odpowiednie dane przedstawia przykład 1.

Przykład 1.

Podmiot gospodarczy „A” (osoba prawna) realizował inwestycję budowlaną polegającą na budowie środka trwałego. Inwestor (zamawiający) ustanowił inwestora zastępczego – firmę „B”. Po dopełnieniu procedur przetargowych wykonawca – firma „C” na podstawie projektu autorskiego zrealizowała zadanie inwestycyjne. Ponieważ inwestor zastępczy nie dokonał odbioru inwestycji (pomimo jej zgłoszenia do odbioru), a inwestor nie protestował, wykonawca obciążył fakturą inwestora zastępczego,

a inwestor został obciążony fakturą od inwestora zastępczego. W związku z brakiem zapłaty wykonawcy przez inwestora zastępczego, wykonawca obciążył fakturą za wykonane prace budowlane inwestora. W związku z toczącym się procesem w tym stanie prawnym inwestor powinien utworzyć rezerwę (w kwocie 203 200 zł, w tym odsetki 50 000 zł, koszty postępowania sądowego 3200 zł), dowodem Pk na podstawie art. 35d UR na przyszłe zobowiązanie. Rezerwy nie utworzono i nie dokonano odpowiedniego zapisu w informacji dodatkowej, tj. w „Dodatkowych informacjach i objaśnieniach”, w poz. 6 pkt 2. „Informacje o istotnych zdarzeniach jakie nastąpiły po dniu bilansowym, a nieuwzględnione w sprawozdaniu finansowym oraz ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki”. Sprawozdanie finansowe przez kilka lat tak sporządzane było nierzetelnie. Biegły rewident w opinii wskazał, że ze względu na proces sądowy stron (inwestor-wykonawca) odstąpił od badania tego tematu.

Należy podkreślić, że organ założycielski również badał sprawozdanie finansowe inwestora „A” nie wskazując żadnych uchybień prawnych.

Kontroler wewnętrzny, po szczegółowym rozpoznaniu problemów zalecił utworzenie rezerwy. Podmiot „A” wykazywał zysk brutto 100 000 zł (dane zmienione). Główna księgowa mając wątpliwości zwróciła się do biegłego rewidenta (innego) o ocenę propozycji (zalecenia) kontrolera. Biegły rewident potwierdził stanowisko kontrolera i zasadność utworzenia rezerwy, co w efekcie wpłynie na rzetelność sprawozdania finansowego.

Źródło: opracowanie własne.

Jakie skutki dla jakości rzetelności sprawozdania finansowego miało utworzenie rezerwy i wykazanie jej w informacji dodatkowej? Odpowiedź na to pytanie zawiera przykład 2.

Przykład 2.

Na 31.12..... obroty kont wynikowych były następujące:

Przychody (ogółem)	1 000 000 zł
--------------------	--------------

Koszty	900 000 zł
--------	------------

Zysk brutto	100 000 zł
--------------------	-------------------

Dowodem Pk-1 utworzono rezerwę z tytułu pozwu o zapłatę:

a) na kwotę odsetek	50 000 zł (Dt 751 Koszty finansowe)
---------------------	-------------------------------------

b) na kwotę zobowiązania (wobec wykonawcy)	150 000 zł (Dt 761 Pozostałe koszty operacyjne)
---	---

c) na koszty postępowania sądowego	3 200 zł (Dt 761 Pozostałe koszty operacyjne)
------------------------------------	---

Razem koszty (utworzonej rezerwy)	203 200 zł
--	-------------------

Wynik finansowy podmiotu po utworzeniu rezerwy:

Przychody (ogółem)	1 000 000 zł
Koszty (900.000 zł + 203.200 zł)	1 103 200 zł
Strata bilansowa	103 200 zł

Źródło: opracowanie własne.

Po wykazaniu straty w sprawozdaniu finansowym organ założycielski przystąpił do czynności kontrolnych w podmiocie. Kontrolujący poddali również analizie protokoły kontroli wewnętrznej w firmie, które zalecały konieczność utworzenia rezerwy na przyszłe zobowiązania, a których jednostka nie utworzyła. W wyniku kontroli organu założycielskiego odwołano kierownika, ale sprawa miała również swój ciąg dalszy w procesie karnym wobec kierownika jednostki. W tym względzie nasuwa się wiele pytań o jakość kompetencji poprzedniej kontroli, dlaczego biegły nie zbadał tej sprawy wcześniej, jaka była jakość (rzetelność) sprawozdania finansowego tego podmiotu przed utworzeniem rezerwy, której utworzenie jest przejawem zasady ostrożności. To tylko niektóre pytania w tej sprawie. Nadmieniamy, że proces inwestora z wykonawcą został przegrany w Sądzie Gospodarczym. Po zmianie kierownictwa firmy doszło do ugody, wykonawca rozłożył płatność na raty, umorzył część odsetek, ale co istotne udało się uratować podmiot przed utratą płynności i jego likwidacją.

Sprawozdanie finansowe jako podstawa oceny zdolności kredytowej – dylematy prawnokarne

Kredyt jest jedną z form finansowania działalności gospodarczej, która może mieć różne formy prawne i różne formy ewidencji podatkowej (uproszczona ewidencja taka jak karta podatkowa, ryczałt ewidencjonowany czy podatkowa księga przychodów i rozchodów) jak również księgi rachunkowe prowadzone m.in. przez osoby prawne. Stosownie do art. 64 ust 1 pkt 1–4 Ustawy o rachunkowości, jeżeli będą spełnione określone kryteria ustawy, sprawozdanie finansowe podlega badaniu przez biegłego rewidenta, który wyraża opinię i składa raport o tym, czy sprawozdanie finansowe jasno i rzetelnie przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanego podmiotu.

W przedmiotowej sprawie chodziło o spółkę, która złożyła wniosek kredytowy wraz ze sprawozdaniem finansowym i bank pozytywnie ocenił zdolność kredytową udzielając kredytu. W akcie oskarżenia przeciwko zarządowi spółki,

zarzucano złożenie do banku nierzetelnego sprawozdania finansowego. Podkreślam, że biegły rewident badał sprawozdanie finansowe tego podmiotu i w opinii podkreślił, że jednostka powinna była dokonać odpisów aktualizujących należności, utworzyć rezerwy, itp.

Dylemat prawno-karny polegał na ocenie działalności zarządu spółki, który miał złożyć nierzetelne sprawozdanie finansowe dla banku zagrożone karą pozbawienia wolności. W ocenie autorów bank jest instytucją profesjonalną i dokonując oceny zdolności kredytowej – pracownik banku udzielający kredytu – powinien dokonać oceny sprawozdania finansowego łącznie z opinią biegłego rewidenta, szacując ryzyko kredytowe.

Do czynności bankowych w art. 5 ust 1 Prawa bankowego zalicza się „udzielanie kredytów”. Ponadto w art. 6 wskazano, że banki mają świadczyć usługi konsultingowo-doradcze w sprawach finansowych, natomiast art. 9 ust 3 Prawa bankowego wyraźnie normuje, iż w ramach systemu zarządzania w banku funkcjonuje „system zarządzania ryzykiem”.

Jak łatwo zauważyć Prawo bankowe wyraźnie specyfikuje bank do instytucji profesjonalnej, podobnie jak biegłego rewidenta – Ustawa o rachunkowości. W tej sytuacji bank dokonujący analizy spółki na potrzeby Komitetu Kredytowego zachowując profesjonalizm powinien oprócz sprawozdania finansowego spółki zażądać opinii i raportu biegłego rewidenta i na tej podstawie udzielić kredytu lub odmówić jego udzielenia. Ale jest też jeden istotny warunek – pracownik banku powinien być profesjonalistą w zakresie analizy sprawozdania finansowego, obojętnie czy po rzetelnej specjalizacji z rachunkowości czy finansów przedsiębiorstwa. Pragniemy podkreślić, że autorzy wypromowali wielu dyplomantów naszej Uczelni, którzy pełnią odpowiedzialne stanowiska nie tylko w sektorze bankowym. W jednym z przypadków nasza była studentka (pracownik banku i działu kredytowego) miała wątpliwości, co do oceny sytuacji finansowej podmiotu i jakości sprawozdania finansowego. Wnioskowała do podmiotu ubiegającego się o kredyt o dostarczenie dokumentów z inwentaryzacji, obrotówkę, itp. Klient banku stwierdził, że poszuka innego banku.

W sprawie wyłudzenia kredytu i oceny czy sprawozdanie finansowe było rzetelne i jaką rolę odegrał bank oraz czy zarząd złożył rzetelne sprawozdanie finansowe rozstrzyga niezależny sąd gospodarczy. Zwracamy uwagę, że biegły rewident miał wiele uwag, i wyraził te uwagi w zastrzeżeniu do opinii. Ta informacja powinna być uwzględniona przy ocenie zdolności kredytowej przez bank. Jeżeli w tym przypadku biegły wydał zastrzeżenia i poinformował o nie utworzeniu rezerwy, nie dokonaniu odpisów aktualizujących należności,

zapasy, jest to jednoznaczne z zastrzeżeniami do opinii i nie można powiedzieć, że nie poinformowano banku o tych zastrzeżeniach.

VAT w orzecznictwie sądowym i interpretacjach podatkowych – dylematy biznesowe rozliczeń

W rozliczeniach VAT pojawia się wiele problemów rozliczeniowych dla przedsiębiorców co wynika m.in. z faktu niejednolitej linii orzecznictwa sądowego, interpretacji podatkowych lub też sprzeczności na linii interpretacje podatkowe – orzecznictwo sądowe. Rozpatrzmy to na kilku przykładach dotyczących zwrotu różnicy podatku i rozliczenia marży w usługach turystycznych.

W sytuacji gdy wystąpi nadwyżka podatku naliczonego nad należnym podatnik może uzyskać zwrot podatku w terminie:

- a) 60 dni od dnia złożenia deklaracji (termin podstawowy);
- b) 180 dni od dnia złożenia rozliczenia – jeżeli podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych;
- c) 25 dni w terminie przyspieszonym.

Ustawodawca zastrzegł jednocześnie prawo do weryfikacji zasadności zwrotu różnicy podatku w tym sprawdzenie rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie gospodarczym aby wykluczyć przestępstwa związane z wyłudzeniem podatku VAT [Art. 87 ust 1–6 ustawy o VAT].

Na szczególną uwagę zasługuje zwrot podatku VAT w terminie 25 dni, co wpływa na kondycję finansową firmy, w tym jej płynność finansową. W tym przypadku ustawodawca zawarł szczególne warunki, które powinien spełniać podatnik, a mianowicie:

- a) kwoty podatku należnego wykazywane w deklaracji (z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, które nie zostały rozliczone w poprzednich okresach) wykazane w deklaracji i wynikają z faktur dokumentujących należności, które zostały zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika;
- b) innych faktur dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota należności nie przekracza 15 000 zł (oraz innych dokumentów);
- c) gdy kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich i wykazana w deklaracji nie przekracza 3 000 zł;
- d) podatnik złoży w Urzędzie Skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku z rachunku bankowego, SKOK (np.: wyciąg bankowy);

- e) podatnik przez okres 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres w rozliczeniu, za który występuje podatnik o zwrot w terminie 25 dni był czynnym i zarejestrowanym podatnikiem VAT i składał deklarację za każdy okres rozliczeniowy [Art. 87 ust. 6 ustawy o podatku VAT].

Jak łatwo dostrzec, przyspieszony zwrot VAT (w terminie 25 dni) jest ściśle obwarowany przepisami, które powinien spełnić podatnik. Należy zwrócić uwagę na obowiązek zapłaty (przelew) z rachunku bankowego faktur dokumentujących należności, z których wynika podatek naliczony, co ma swoje uzasadnienie prawne dotyczące ochrony obrotu gospodarczego. Na tym tle pojawiły się liczne problemy, bowiem część podatników stała na stanowisku, że zapłata może być również dokonywana bezgotówkowo – w formie kompensaty, wynikającej z art. 498–505 Kodeksu cywilnego. Takie stanowisko poparły również niektóre sądy administracyjne, natomiast organy podatkowe podtrzymywały nadal swoje stanowisko. Po pewnym czasie zmieniła się linia orzecznictwa sądów, zgodna ze stanowiskiem organów podatkowych. Powstaje więc kilka pytań natury ściśle prawnej:

1. Czy czytając literalnie zapis ustawy o zapłacie faktur wyłącznie za pośrednictwem rachunku bankowego sądy administracyjne dokonały właściwej wykładni prawa?
2. Kiedy podatnik VAT rozliczył się rzetelnie, czy dokonując zapłaty przelewem czy poprzez kompensatę?
3. Jak miał zachować się organ podatkowy i podatnik gdy zmieniło się orzecznictwo sądowe, czy uznać, że dotychczasowe wnioski o zwrot VAT w terminie 25 dni były niezgodne z prawem?

W tym przypadku pojawia się dylemat podatnika VAT – czy będzie ściśle trzymał się litery art. 87 ust 6 Ustawy o VAT, czy podatnik będzie dokonywał nadinterpretacji. Ten drugi przypadek należy traktować jako niezasadny na gruncie przepisów Ustawy o VAT, ściśle normujących warunki zwrotu różnicy podatku VAT. Należy zauważyć, że wykazanie przez podatnika kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z reguły związane jest z prowadzeniem przez organy podatkowe czynności sprawdzających, kontroli podatkowej itp. W sytuacji gdy organ podatkowy przedłuży termin zwrotu, podatnik powinien otrzymać informację wykazującą powody zakwestionowania zasadności zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym [*Ustalenie przedłużenia terminu zwrotu VAT 2016*, ss. 11–12].

Opodatkowanie usług turystyki to kolejny problem rozliczeń tych usług. Zgodnie z art. 119 ust 1 Ustawy o VAT podstawą opodatkowania usług turystycznych jest marża pomniejszona o kwotę podatku należnego. Przez marżę

należy rozumieć różnicę między kwotą zapłaconą za usługę a kosztami faktycznymi poniesionymi przez biuro podróży na nabycie towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty. W praktyce zdarza się, że w wyniku czynników obiektywnych (pogoda, wahania kursu walutowego) koszty przewyższają kwotę zapłaconej usługi. Mamy więc do czynienia z marżą ujemną. Co istotne ustawodawca w art. 119 Ustawy o VAT nie przewidział takiej sytuacji, gdy tymczasem jest to dość często spotykane w praktyce. Powstał więc dylemat jak rozliczyć marżę dodatnią (np.: $6\ 000 - 5\ 600 = 400$ zł) i marżę ujemną (np.: $6\ 000 - 6\ 200 = (-) 200$ zł. Gdyby dokonano kompensaty marży dodatniej i ujemnej opodatkowaniu podlegałaby jedynie kwota marży w wysokości 200 zł.

W podatku dochodowym regułą jest odliczanie od danego źródła dochodu straty podatkowej maksymalnie do 50% w roku lub w czasie 5 lat, nie więcej niż 50% rocznie. Art 119 ustawy nie zawiera odpowiedniego unormowania prawnego, które pozwoliłoby na kompensowanie marży dodatniej i ujemnej. Nie zawiera również zapisu, że biuro podróży może ustalić marżę planowaną i po wykonaniu usługi dokonać korekty. Zatem biura podróży stanęły przed dylematem rzetelności rozliczeń usług turystycznych i rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Rozsądek nakazywałby kompensatę marży dodatniej i ujemnej. Nic bardziej mylnego. Organy podatkowe odmawiały biur podróży uwzględniania w podstawie opodatkowania marży ujemnej. Powodowało to niepotrzebne utrudnienia podatkowe, niepewność i ryzyko podatkowe.

Takie podejście zakwestionował NSA, wskazując jednocześnie, że brak odliczenia marży ujemnej powodowałoby, że biura podróży byłyby pozbawione możliwości odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie nabywanych towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty, ale również prowadziłoby do zwiększenia obciążeń podatkowych [Pokojska, Bujak 2015, s. B2].

Czy dla kreowania rozwoju przedsiębiorczości i biznesu nie lepiej byłoby doprecyzować przepisy Ustawy o VAT i tym samym ograniczyć ryzyko działalności i rozliczeń VAT firm turystycznych? To pytanie retoryczne.

Brak kompetencji podstawą nierzetelnego rozliczenia VAT

W prowadzeniu ksiąg rachunkowych (podatkowych) poprawna dekreteacja operacji gospodarczych dokumentowanych fakturami, rachunkami, PK, Pz, Wz itp. jest podstawowym warunkiem rzetelnej ewidencji na kontach oraz rozliczeń podatkowych. Błędne ujęcie operacji może bowiem skutkować zafał-

szowaniem kosztów, rozliczenia VAT, podatku dochodowego i wywołać określone skutki prawne, uznania ksiąg za nierzetelne i wadliwe.

Przykład 3.

W przedmiotowej sprawie właściciel firmy zatrudniał księgową na pełny etat (która posiadała pełnomocnictwo od właściciela firmy) oraz główną księgową na ½ etatu, której zadaniem było prowadzenie ksiąg.

W zamknięciu miesiąca (2005 rok) podatek VAT na podstawie rejestrów VAT przedstawiał się następująco (rejestry sporządziła gł. księgowa):

a) Podstawa opodatkowania	160 000 zł
*podatek VAT należny 22%	35 200 zł
b) Wartość netto	150 000 zł
*podatek VAT naliczony podlegający odliczeniu w bieżącym m-cu 22%	33 000 zł

Na koniec miesiąca rozliczenie podatku VAT z Urzędem Skarbowym powinno wykazywać zobowiązanie z tytułu VAT w deklaracji VAT-7, co wynikało z obliczeń:

*podatek VAT należny	35 200 zł
*(-)podatek VAT naliczony do odliczenia	33 000 zł
= Zobowiązanie wobec US z tytułu VAT	2 200 zł

Do obowiązków księgowej należało sporządzenie deklaracji VAT-7 do US. Księgowa przeniosła następujące kwoty do deklaracji VAT-7:

*podatek VAT należny	35 200 zł (poprawnie)
*podatek VAT naliczony	150 000 zł (błędnie, bowiem przeniosła kwotę netto a nie VAT naliczony) = Nadwyżka podatku naliczonego nad należnym
	114 800 zł (do zwrotu w terminie 60 dni)

Główna księgowa dość często przebywała na zwolnieniu lekarskim (ciężko chorowała i dlatego część obowiązków wykonywała księgowa). W związku z tak dużą kwotą zwrotu podatku VAT, organ kontroli skarbowej, po przeprowadzeniu postępowania podatkowego poprzedzonego kontrolą skarbową, wydał rozstrzygnięcie, w którym wskazał, że podmiot zamiast zobowiązania z tytułu VAT w kwocie 2 200 zł wykazał nadwyżkę podatku naliczonego do zwrotu na r-k bankowy w kwocie 114 800 zł, przez błędne ustalenie przez podmiot kwoty podatku naliczonego.

Deklarację VAT-7 do US składała księgowa, która jednocześnie sfalszowała podpis gł. księgowej. Główna księgowa dostrzegła błąd w rozliczeniu VAT, ale nie mogła dokonać korekty VAT w zakresie objętym kontrolą podatkową. Dyrektor UKS prowadził dalsze czynności, w tym przesłuchując gł. księgową, która nie przyznała się do winy

i poprosiła o skierowanie sprawy na drogę sądową. Z kolei księgowa, składając wyjaśnienia w UKS stwierdziła, że nie wie, co kierowało gł. Księgową, która błędnie rozliczyła VAT. Gdyby wówczas księgowa przyznała się do winy i stwierdziła, że to ona pomyliła się, sporządzając VAT-7, sprawa w aspekcie prawno-karnym dotyczyłaby kwestii podpisu, nie zaś kwestii należności (zwrotu podatku VAT jako formy jego wyłudzenia. W tej sprawie wobec obrazu materiału dowodowego zarzucono osobom odpowiedzialnym za finanse udział w zorganizowanej grupie przestępczej, mające na celu popełnienia przestępstwa gospodarczego z art. 258 §1 KK zagrożonego karą do 5 lat pozbawienia wolności. W toku rozprawy główna księgowa stwierdziła, że nie przyznaje się do winy, bowiem nie podpisywała deklaracji VAT-7 i wystąpiła z wnioskiem o powołanie biegłego w zakresie badania pisma. Biegły stwierdził, że podpis głównej księgowej w deklaracji VAT-7 został sfałszowany. Główna księgowa została uniewinniona. Obecnie gł. księgowa prowadzi własny biznes i jest współwłaścicielem biura rachunkowego, ciesząc się renomą w prowadzeniu ksiąg.

Źródło: opracowanie własne

Z powyższego przykładu wypływają określone wnioski:

- po pierwsze, jest to przestroga dla biznesu, biur rachunkowych, w zatrudnianiu w księgowości osób bez odpowiedniego merytorycznego przygotowania z rachunkowości i rzetelnej wiedzy w tym zakresie,
- po drugie – to również przestroga dla właścicieli firm, którzy lekceważą kwestię odpowiedzialności karnej za tego rodzaju przestępstwa a ustawodawca słusznie zastrzega kary za wyłudzenia VAT,
- po trzecie – wskazuje, jak groźna może być niekompetencja w prowadzeniu ksiąg (po tzw. „uwolnieniu” zawodu księgowego), brak rzetelności w połączeniu z brakiem etyki zawodowej.

W praktyce księgowy czy główny księgowy ma prawo pomylić się. Nie ma ludzi nieomylnych, jednak istota zawodu sprowadza się do rozpoznania pomyłki, przyznania się do pomyłki i dokonania prawnie skutecznej korekty tej pomyłki.

Autorzy wyrażają pogląd, że etyka zawodu księgowego w kształceniu studentów w specjalizacji z rachunkowości, powinna być istotnym wyzwaniem dydaktycznym, oprócz określonej specjalizacji przedmiotowej.

Odliczanie VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi

Odliczanie VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi to kolejny dylemat jaki muszą rozstrzygać przedsiębiorcy od roku 2014. Ścisłe unormowanie w art. 86a zasad wykorzystania przez podatnika samochodów osobowych wyłącznie w działalności gospodarczej lub w działalności mieszanej miało swoje uzasadnienie ekonomiczne. Obciążanie kosztów firmowych samochodem służbowym wykorzystywanym wyłącznie do działalności gospodarczej i pełnym odliczaniem podatku naliczonego jest w pełni zasadne. Ale w biznesie życie weryfikuje praktyczne aspekty rozliczeń VAT. W art. 86a ust 6 i 7 ustawodawca wskazał, że wykorzystanie pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej wymaga prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu i w terminie 7 dni złożenia do Naczelnika US informacji o tych pojazdach (VAT-26). Ponadto firmy w celu zabezpieczenia się przed ewentualnymi problemami odliczenia 100% VAT, tj. podatku naliczonego przy zakupie samochodu, paliwa, części itp. wprowadziły określone „Regulaminy wewnętrzne” obowiązujące pracowników wykorzystujących samochody służbowe w działalności gospodarczej. Zdarza się jednak, że pracownik wyjedzie z firmy i zaparkuje samochód przed domem, aby następnego dnia kontynuować podróż, ale nie wracać do firmy. Wydawałoby się, że jest to racjonalne podejście pozwalające na optymalizację czasu pracy pracowników udających się samochodami firmowymi w celu promocji, reklamy, itp. ale i kosztów firmy. Jednak organy podatkowe konsekwentnie tego prawa odmawiały, w tej zaistniałej sytuacji (parkowanie przed domem). Można zrozumieć obawy organów podatkowych, ale też należy rozumieć biznes. Przecież zakwestionowanie faktu, że samochody są wykorzystywane nie do działalności gospodarczej, ale mieszanej, tj. działalności gospodarczej i celów prywatnych skutkować będzie ograniczeniem prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko w wysokości 50%. A co będzie gdy organ nakaże wsteczną korektę rozliczeń, konieczność zapłaty odsetek ze względu na nieuprawnione odliczenie 100% VAT? Podobnie jak poprzednio, po stronie podatnika stanęły sądy administracyjne. NSA w wyroku z dnia 09.11.2017 r. orzekł, że jeżeli firma wprowadziła stosowne regulacje wewnętrzne (np.: regulaminy, GPS, itp.) i będzie kontrolować wypełnianie tych obowiązków przez handlowców, będzie miała prawo odliczyć cały VAT [Zalewski 2017, s. B2] – pomimo wcześniejszej negatywnej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. Tym samym biznes może rzetelnie odliczać 100% VAT przy spełnieniu określonych wymogów, bez ryzyka, wątpliwo-

ści, że organy podatkowe zakwestionują rozliczenie VAT, a firma poniesie określone sankcje.

Zatem rzetelność prowadzenia ksiąg rachunkowych i rozliczeń VAT przeszła kolejne etapy metamorfozy na linii podatnik – organy podatkowe. Czy trzeba było czekać na orzecznictwo sądowe aby rozstrzygnąć te życiowe problemy biznesu? Mamy co do tego wątpliwości.

Bilansowo-podatkowe aspekty ujęcia wynagrodzeń w księgach rachunkowych a zasada memoriału

Poniżej przedstawiono problem ujęcia kosztów wynagrodzeń pracowników za grudzień na jaki napotyka czasami księgowość. Istota sprawy polega na tym, że w listopadzie i grudniu w firmie były duże zakupy inwestycyjne i z analizy wynikało, że kończący się rok obrotowy zostanie zamknięty stratą, co przełoży się nie tylko na negatywną ocenę zdolności kredytowej, ale też na reputację zarządu spółki. W tej sytuacji zaproponowano głównej księgowej – łagodnie to określając – przerzucenie kosztów wynagrodzeń za grudzień płatnych w styczniu następnego roku, (czyli w dacie wypłaty) na miesiąc stycznia, co w efekcie wpłynie, że niższe koszty w roku poprzednim spowodują, że spółka zakończy rok obrotowy z wynikiem dodatnim.

Przykład 4.

1. Przychody narastająco	1 000 000 zł
2. Koszty narastająco	1 100 000 zł
w tym wynagrodzenia i narzuty	160 000 zł
3. Strata bilansowa	100 000 zł
Wynik po zastosowaniu kreatywnej księgowości:	
1. Przychody narastająco	1 000 000 zł
2. Koszty po korekcie (wyłączenie wynagrodzenia i narzutów z grudnia w kwocie 160 000 zł)	
	$(1\,100\,000\text{ zł} - 160\,000\text{ zł}) = 940\,000\text{ zł}$
3. Zysk bilansowy	$(1\,000\,000\text{ zł} - 940\,000\text{ zł}) = 60\,000\text{ zł}$

Źródło: opracowanie własne (dane przykładowe).

Jak łatwo dostrzec, spółka za dany rok obrotowy wykaże zysk bilansowy (zysk brutto) co będzie podstawą pozytywnej oceny efektywnego zarządzania pomiotem gospodarczym oraz pozytywnej oceny zdolności kredytowej, ale co istotne w aspekcie prawno-karnym – na tle kreatywnej księgowości w fir-

mie. Gdy główną księgową postawiono przed takim dylematem wskazano, że tak postępują inne firmy.

Zgodnie z zasadą memoriału (art. 6 ust 1 Ustawy o rachunkowości) w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu zapłaty. A zatem bilansowego ujęcia kosztów wynagrodzeń za grudzień, pomimo tego, że będą wypłacone w styczniu, należy dokonać w księgach miesiąca grudnia, tj. miesiąca, którego dotyczą wynagrodzenia [*Zasady księgowania składek ZUS i wynagrodzeń z tytułu umów o pracę* 2013, ss. 31–32]. Ponadto należy przywołać art. 20 ust 1 Ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w okresie sprawozdawczym [*Moment ujęcia kosztu w księgach rachunkowych* 2012, s. 33]. Oznacza to, że przed zamknięciem ksiąg rachunkowych należy ująć wszystkie dowody księgowe potwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, w tym przypadku taką podstawą będzie „lista płac” za grudzień. Jeżeli podmiot otrzyma 5 stycznia następnego roku fakturę za usługi, np. remontowe, serwisowe dotyczące grudnia, główny księgowy powinien – zgodnie z zasadą memoriału – ująć ją (zarachować) w księgach w miesiącu grudniu. Gdyby faktura sprzedaży była wystawiona w styczniu za sprzedaż dokonaną przykładowo 28 grudnia, fakturę należy ująć w przychodach grudnia. W efekcie dane zawarte w księgach będą kompletne i zawierać wszystkie koszty i przychody danego roku obrotowego.

Zasady rozliczania wynagrodzeń w kosztach podatkowych jako koszty uzyskania przychodu wyznacza art. 22 ust 6ba, który stanowi, że należności ze stosunku pracy (art. 12 updof) wypłacane przez zakład pracy są kosztem uzyskania przychodu w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem, że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. Kodeks pracy określa termin wypłaty wynagrodzenia do 10-go następnego miesiąca, jeżeli ten przypada na dzień wolny od pracy, wówczas wypłaty dokonuje się w dniu poprzedzającym.

Jakie mogą być konsekwencje prawno-karne kreatywnej księgowości w tym przypadku? Należy odwołać się do przepisów:

- a) art. 77 pkt 1 i 2 Ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza się prowadzenia ksiąg lub podaje nierzetelne dane lub sporządza sprawozdania niezgodne z przepisami podlega grzyw-

nie lub karze pozbawienia wolności do lat 2 lub obu tym karom łącznie. Podobne sankcje karne dotyczą biegłego rewidenta;

- b) Kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego, które to działania kreatywnej księgowości, poświadczania nieprawdy zagrożone są karą pozbawienia wolności do lat 3, a jeżeli wyrządza się znaczną szkodę majątkową do lat 5 (art. 303 kk) niezależnie od odpowiedzialności odszkodowawczej. Oznacza to, że sąd oceni winę osoby odpowiedzialnej za podanie nierzetelnych danych.

Powyższe argumenty wpłynęły pozytywnie na zachowanie głównej księgowej, która nie poddała się naciskom Prezesa Zarządu i postąpiła zgodnie z przepisami prawa bilansowego. Pamiętać należy, że nakłanianie (podżeganie) do popełnienia przestępstwa – w tym przypadku głównej księgowej – jest tak samo przestępstwem zagrożonym w ten sam sposób jak czyn, do którego się nakłania.

Z przeprowadzonych badań wynika, że część głównych księgowych oraz księgowych ulega presji przełożonych i stosuje kreatywną księgowość, co wpływa na wyłudzenia VAT, kredytów poprzez nierzetelne sprawozdania finansowe przedstawione bankom.

W tym miejscu warto podkreślić rolę etyki (jako nauki o moralności) w nauczaniu studentów rachunkowości i podatków oraz wyzwań dotyczących rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Podsumowanie

1. Prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, w tym stosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości (memoriału, ciągłości, kontynuacji działania) decyduje o uznaniu ksiąg rachunkowych za rzetelne w aspekcie bilansowym.
2. Warunkiem koniecznym rzetelnego prowadzenia ksiąg jest dokumentowanie operacji gospodarczych rzetelnymi dowodami księgowymi. W tym zakresie istotne jest uwzględnianie wymogów Ustawy o VAT i zastosowanie zasady należytej staranności w „polityce rachunkowości” i w rozpoznaniu kontrahenta.
3. Ocena materiału dowodowego, tj. ksiąg rachunkowych, zasad fakturowania, itp. w procesach karnych w sprawach gospodarczych powinna uwzględniać orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE oraz orzecznictwo krajowe sądów administracyjnych. To podstawowy warunek transparentności rozliczeń podatkowych.
4. Art. 193 ust. 1 i 2 Ordynacji Podatkowej (OP) – nie przystaje do rzeczywistości gospodarczej. Stanowi bowiem, że księgi są niewadliwe jeżeli prowadzone są zgodnie z odrębnymi przepisami. Brak bowiem odniesienia do

orzecznictwa sądowego krajowego sądów administracyjnych i TSUE. Jeżeli interpretacje Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) mają być podstawą prawną rzetelnego prowadzenia ksiąg – to należy również – na tle zmieniających się interpretacji – wprowadzić stosowne korekty w wykładni przepisu art. 193 OP przyjmując, iż orzecznictwo TSUE, NSA oraz interpretacje KAS muszą być uwzględniane przy badaniu standardów prowadzenia ksiąg. W przeciwnym razie w sytuacji sprzeczności pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi – co do interpretacji przepisów – interpretacje Dyrektora KAS nie będą uznane przez Sąd za źródła prawa.

5. Należy rozważyć korelację Ordynacji Podatkowej i Ustawy o rachunkowości w zakresie oceny rzetelności prowadzenia ksiąg i ich oceny przez biegłego rewidenta. Przykładowo – brak odpisów aktualizujących czy utworzenia rezerw w opinii biegłego znajduje zapis: sprawozdanie rzetelnie i jasno przedstawia... . Zdaniem autorów tak, ale należy dodać: „księgi prowadzone wadliwie, bowiem Kierownik jednostki sporządził sprawozdanie finansowe niezgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, bowiem nie zastosowano się do wymogów nadrzędnych zasad rachunkowości, np.: zasady ostrożności, memoriałowej co mogłoby zniekształcić wynik finansowy”. W ten sposób opinia o sprawozdaniu finansowym będzie rzetelna od strony prawa bilansowego i dostarczy odpowiednich informacji jego użytkownikom.
6. Priorytetem powinna być rzetelna legislacja i pilne doprecyzowanie przepisów Ustawy o VAT (pdof, pop) co pozwoli uniknąć ryzyka w biznesie, rzetelnie prowadzić księgi, ograniczać interpretacje podatkowe i liczne spory sądowe podatnika z organami podatkowymi.
7. Nauczanie problemowe osadzone w realiach praktyki gospodarczej jest nadal istotnym wyzwaniem dydaktycznym.

Bibliografia

- Jackiewicz A., Gawryś J. (2015), *Rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym z punktu widzenia nauki i praktyki*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, t. 16, zeszyt 8, cz. I.
- Jackiewicz A., Kamińska B. (2015), *Wybrane problemy zarządcze, rachunkowe i podatkowe w sektorze MŚP*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, t. XVI, zeszyt 12, cz. II.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nr 37, Rezerwy i zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe* (2007), [w:] Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), t. 1, Wyd. SKWP.
- Moment ujęcia kosztu w księgach rachunkowych* (2012), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 1 (313), 01.01.2012, Wydawnictwo Gofin.
- Pokojska A., Bujak K. (2015), *Biuro turystyczne może uwzględnić stratę*, Dziennik Gazeta Prawna, nr 13, 21.01.2015, wyd. Infor.

Rezerwy oraz bierne wyliczenia międzyokresowe kosztów. Wybrane zagadnienia (2017), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, Dodatek nr 14 z 01.11.2017 r., Wyd. Gofin.

Ustalenie przedłużenia terminu zwrotu VAT (2016), „Poradnik VAT”, nr 10 (418), wyd. Gofin.

Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.)

Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2056 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2017 r., poz. 1876 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6.06.1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm.)

Ustawa z dnia 10.09.1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r. Nr 83, poz. 930 ze zm.).

Zalewski Ł. (2017), *Parkowanie w miejscu zamieszkania pozwala odliczyć cały VAT*, Dziennik Gazeta Prawna, nr 219, 13.11.2017 r., wyd. Infor.

Zasady księgowania składek ZUS i wynagrodzeń z tytułu umów o pracę (2013), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości”, nr 12 (348), 20.06.2013, Wydawnictwo Gofin.

Beata Pesta¹

Regina Pokojaska²

Zespół Opieki Zdrowotnej w Brodnicy

Dylematy księgowo-podatkowe prowadzenia ksiąg rachunkowych w SPZOZ

Accounting and Tax Dilemmas for Keeping Accounting Books

Abstract: The aim of the study is to discuss the discrepancies that arise in the application of balance sheet and tax law and different judgments of the Supreme Administrative Court and interpretations of tax offices, moreover, an analysis of the problem related to the procedure for determining the tax deductible costs in SPZOZ.

The overall analysis was based on the financial results of the hospital for the last 3 years of operations, taking into account applicable provisions of balance and tax law.

Key words: accounting, balance right, tax law, costs, VAT tax, income, laws and regulations.

Wstęp

SPZOZ-y podobnie jak inne podmioty gospodarcze prowadzące księgi rachunkowe zobligowane są do przestrzegania zasad prawa bilansowego jak również podatkowego. Fakt ten wynika z podstawowych wytycznych rachunkowości jako systemu informacyjno-kontrolnego.

Prawo bilansowe kreuje prawdziwy ekonomicznie wizerunek jednostki przez rzeczywiste odzwierciedlenie faktów gospodarczych dotyczących ponoszonych kosztów i uzyskiwanych przychodów. Natomiast prawo podatkowe to ogół norm prawnych regulujących ustalenie i pobieranie podatków.

¹ ksiegowosc@zozbrodnica.pl; Główna Księgowa.

² ksiegowosc@zozbrodnica.pl; z-ca Główniej Księgowej.

W szczególności należy pamiętać o regułach wynikających z art. 193 Ordynacji podatkowej, z której wynika, iż „... księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty i są prowadzone w sposób rzetelny i prawidłowy”. Dylemat pojawia się wówczas, gdy przepisy niezbyt precyzyjnie określają normę prawną, a interpretacje podatkowe w wielu, przypadkach są niezrozumiałe i często niekorzystne dla podatnika.

Należy zwrócić uwagę jak ważny jest dobór pracowników do działu finansowo-księgowego. Trudności w prowadzeniu ksiąg rachunkowych jest wiele, dlatego też na tym tle autorzy referatu postawili pytania badawcze w zakresie przeciwstawności jakie pojawiają się w zakresie stosowania prawa bilansowego i podatkowego oraz analizy problemu związanego z procedurą ustalania kosztów uzyskania przychodów w SPZOZ na tle ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. 2010 Dz. U. Nr 51, poz. 307 ze zm.), a także ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. 2000 Dz. U. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

Rozbieżności między prawem bilansowym a podatkowym

Prawo bilansowe oraz prawo podatkowe niejednokrotnie rządzi się swoimi prawami. W wielu kwestiach istota podejścia jest różna. Przykładem mogą być rozbieżności dotyczące amortyzacji oraz definicji środków trwałych. W myśl zapisów ustawy o rachunkowości przez środki trwałe, rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki (patrz tabela 1).

Jak widzimy prawo bilansowe nie wymaga, by środki trwałe stanowiły własność lub współwłasność jednostki, na co zwracają uwagę przepisy prawa podatkowego. Zgodnie z zapisami ustawy o pdop za środki trwałe podlegające amortyzacji, uważa się:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością;
- maszyny urządzenia i środki transportu;
- inne przedmioty, jeżeli stanowią własność lub współwłasność podatnika, są kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania, przewidywany okres ich użytkowania przekracza rok oraz wykorzystywane są przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo zostały oddane do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Tabela 1. Katalog środków trwałych

Środki trwałe:
➤ Nieruchomości: w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego; ➤ maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy; ➤ ulepszenia w obcych środkach trwałych; ➤ inwentarz żywy.

Źródło: opracowanie własne.

Jak przedstawiono w tabeli 1, ustawa o rachunkowości zalicza do środków trwałych m.in.: prawo użytkowania wieczystego gruntów, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego. Natomiast w rozumieniu przepisów prawa podatkowego są to tytuły wartości niematerialnych i prawnych. Zgodnie z zapisami prawa bilansowego środkiem trwałym jest także inwentarz żywy, przeznaczony przez czas dłuższy niż rok do wykorzystywania na własne potrzeby jednostki (nie do uboju), natomiast przepisy podatkowe ten składnik majątku zaliczają do materiałów.

Kolejna rozbieżność występująca między prawem bilansowym a podatkowym to wyłączenie (dot. prawa bilansowego) z grupy środków trwałych inwestycji długoterminowych. W prawie podatkowym traktowane są jak środki trwałe. Również prawo wieczystego użytkowania gruntów dla celów podatkowych nie podlega amortyzacji. W prawie bilansowym z kolei odpisy amortyzacyjne są niezbędne.

Wskazane powyżej przykładowe rozbieżności między prawem podatkowym a bilansowym wywołują szereg dylematów w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Dlatego też każda jednostka prowadząca księgi rachunkowe winna ustalić taki system rachunkowości aby spełniał on wymogi prawa bilansowego i podatkowego co jest wielkim wyzwaniem dla osób zarządzających podmiotem. Należy też w tym miejscu zwrócić uwagę jak ważny jest dobór pracowników do działów księgowości. W konsekwencji przyjęty system rachunkowości w jednostce powinien być tak zbudowany, aby spełniał wszelkie wymogi stawiane przez obowiązujące prawo bilansowe i podatkowe oraz pozwalał na wyodrębnienie spośród zapisów księgowych kategorii podatko-

wych. Z powodu braku jednoznacznych interpretacji przepisów podatkowych wielu podatników ma dylemat czy poprawnie rozlicza poniesione koszty i przychody w zakresie stosowania zasad prawa bilansowego i podatkowego.

Dylematy w ustaleniu kosztów w podatku dochodowym w SPZOZ

Zgodnie z przepisami prawa bilansowego (art. 3 ust. pkt. 31 ustawy o rachunkowości) „...kosztami są uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli”. Natomiast kosztami w rozumieniu prawa podatkowego (art. 15 ust. 1 ustawy o pdop) są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, tzw. koszty uzyskania przychodów.

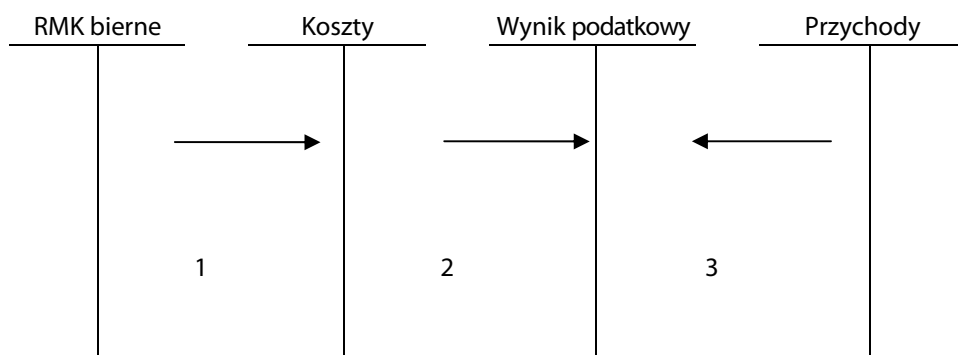
Kategoria kosztów uzyskania przychodów jest stosowana wyłącznie na potrzeby rozliczania podatku dochodowego. W przepisach określa się zakres kosztów podatkowych sposób ich wyceny oraz zasady ustalania momentu potrącania od przychodów.

Do kosztów podatkowych zalicza się zatem koszty spełniające trzy warunki. Po pierwsze koszt musi być faktycznie poniesiony. Po drugie, musi być uznany za celowy, a więc związany z prowadzoną działalnością oraz po trzecie nie może być wyłączony na podstawie ustawy z kosztów podatkowych. Możliwe jest jednak ujęcie w rachunku podatkowym kosztów poniesionych w latach poprzednich, a także uwzględnienie kosztów jeszcze nie poniesionych: koszty określone co do rodzaju i kwoty, które zostały zarachowane chociaż nie zostały jeszcze poniesione, jeśli odnoszą się do przychodów danego roku podatkowego (rysunek 1).

Operacje gospodarcze:

- 1) zarachowany koszt w roku podatkowym (faktura), oznaczony co do rodzaju i kwoty, lecz jeszcze nie poniesiony (nie zapłacony), nie poniesiony, tzn. nie ma faktury, lecz tworzymy RMK bierne- przyszłe zobowiązania;
- 2) przeksięgowanie kosztów uzyskania przychodów na koniec roku podatkowego;
- 3) przeksięgowanie przychodów na koniec roku podatkowego.

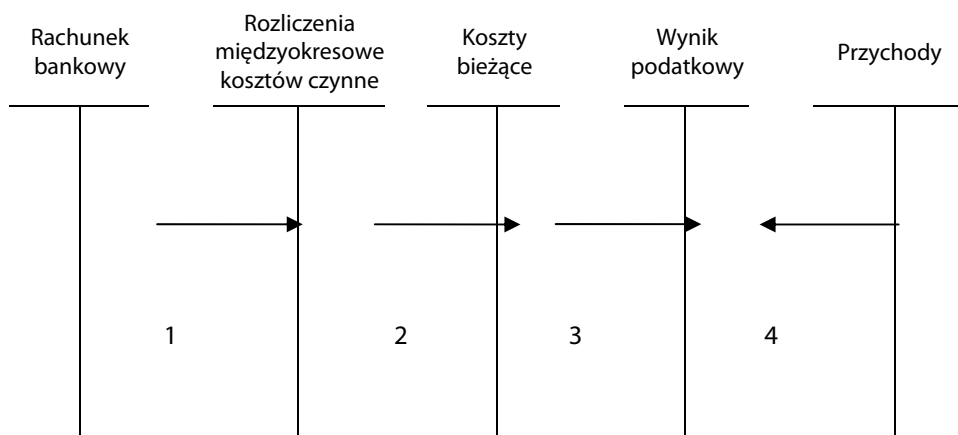
Rysunek 1. Koszty podatkowe



Źródło: opracowanie własne.

Koszty poniesione w latach poprzednich dotyczące przychodów następnego roku podatkowego, mogą być uznane za koszty podatkowe w następnym roku, w którym powstanie przychód (patrz rysunek 2).

Rysunek 2. Koszty podatkowe



Źródło: opracowanie własne.

Operacje gospodarcze:

- 1) opłacony z góry koszt w poprzednich latach;
- 2) kwota kosztów rozliczanych w czasie dotycząca przychodów danego roku podatkowego;

- 3) przeksięgowanie kosztów uzyskania przychodów na koniec roku;
- 4) przeksięgowanie przychodów na koniec roku.

Należy zauważyć, iż nie każdy koszt, który jest kosztem w znaczeniu ekonomicznym i jest tym samym kosztem według prawa bilansowego, jest kosztem uzyskania przychodów w znaczeniu prawa podatkowego. Ustawa określa kategorie wydatków, które mimo że zostaną poniesione przez podatnika w celu osiągnięcia przychodu, nie są kosztem uzyskania tego przychodu.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o pdop do kosztów nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów należą m.in.:

- wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów;
- naliczone, lecz nie zapłacone albo umorzone odsetki od zobowiązań, w tym również od pożyczek;
- koszty egzekucyjne związane z niewykonywaniem zobowiązań;
- wierzytelności odpisane jako przedawnione, itp.

Wymienione powyżej koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów to zaledwie 1/6 wszystkich pozycji, znajdujących się w ustawie o podatku dochodowym, bowiem artykuł 16 zawiera ponad sześćdziesiąt punktów, w których wymienione pozycje wydatków, odpisów i kosztów wymagających wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów, w całości bądź też w określonej wysokości.

Metoda ustalania kosztów uzyskania przychodów nie jest dokładnie określona szczególnie w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podatnik musi przyjąć samodzielnie określone rozwiązania uwzględniając ich pracochłonność oraz konsekwencje w zakresie ryzyka oraz wysokości podatku. Metoda ustalania kosztów uzyskania przychodów nie jest dokładnie określona szczególnie w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podatnik musi przyjąć samodzielnie określone rozwiązania uwzględniając ich pracochłonność oraz konsekwencje w zakresie ryzyka oraz wysokości podatku.

W Zespole Opieki Zdrowotnej w Brodnicy również występują dylematy w zakresie prawidłowego określenia kosztów uznanych jako KUP. Przykładem może być chociażby wydatek na zapłatę kary umownej nałożonej przez NFZ za naruszenie niektórych aspektów realizacji umowy, który nie jest kosztem uzyskania przychodów. Również dochód wydany na zapłatę tej kary nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania jako przeznaczony na cele statutowe. Przykładem może być chociażby wydatek na zapłatę kary umownej nałożonej przez NFZ za naruszenie niektórych aspektów realizacji umowy, który nie jest kosztem uzyskania przychodów. Również dochód wydany na zapłatę tej kary nie może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania jako przeznaczony na cele statutowe.

Zapłata kary umownej w związku z negatywnie ocenioną przez NFZ realizacją kontraktu nie może być traktowana jako realizacja celów statutowych zakładu. Konieczność sfinansowania tego wydatku jest bowiem konsekwencją naruszenia celów statutowych działalności SPZOZ, a nie ich wypełnienia.

Kara umowna jest instytucją prawa cywilnego, stanowi zabezpieczenie właściwego wykonania umowy (art. 483–485 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny).

W umowie można zastrzec, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy, tj. kary umownej (art. 483 § 1 kc). Tym samym należy uznać, że poniesiony na zapłatę kary wydatek mieści się w wymienionym wyłączeniu. Z tego powodu nie może stanowić podatkowego kosztu uzyskania przychodu.

Ochrona zdrowia to jeden z celów statutowych preferowanych podatkowo przez ustawodawcę – w tym znaczeniu, że dochody z działalności statutowej jednostki realizującej taki właśnie cel mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania przy spełnieniu określonych przepisami warunków. Dochody te zatem będą zwolnione od podatku jedynie wówczas, gdy cele statutowe danego podmiotu będą tożsame lub zbieżne z celami wymienionymi w art. 17 ust. 1 pkt 4 updop, a osiągane dochody – niezależnie od źródła ich pochodzenia – będą przeznaczone i wydawane na tę działalność statutową.

Ustalenie podstawy opodatkowania w ZOZ w Brodnicy

Szpital działa jako samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej. Cel działania jest zgodny ze statutem udzielania świadczeń zdrowotnych służących zachowaniu, ratowaniu przywracaniu, poprawianiu zdrowia i innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia oraz promocji zdrowia.

W celu ustalenia dochodu do opodatkowania Szpital wyłącza, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o pdop, jako koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, następujące koszty:

- amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 63 (np. zakupionych z dotacji),
- nieopłacone składki ZUS,
- składki PFRON,
- nieprzekazany na wyodrębniony rachunek odpis ZFŚS,
- odpisy aktualizujące należności,

- odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych,
- koszty egzekucyjne,
- odszkodowanie i renty za błędy medyczne,
- umorzenia należności nieściągalnych,
- odsetku naliczone, a niezapłacone od zobowiązań,
- koszty reprezentacji,
- koszty usług sfinansowanych dotacją,
- rezerwy na świadczenia pracownicze.

Wszystkie uzyskane dochody zakład przeznacza na cele statutowe ochrony zdrowia.

SP ZOZ sporządza CIT-8 za dany rok obrotowy i składa wraz z dokumentami sprawozdawczymi do Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy.

Koszty bilansowe w 2016: 38 163 777,21 zł

Koszty podatkowe w roku 2016: 35 934 025,85 zł

Różnica: (-) 2 229 751,36 zł

Na różnicę w 2016 roku składają się następujące pozycje:

- a) amortyzacja naliczona od otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych lub sfinansowanych dotacją, kwota odliczenia od kosztów **(-) 2 210 920,68 zł** (art.16 ust.1 pkt 63 updop);
- b) koszty składek ZUS (bez FEP) umów o pracę + umowy zlecenia w części finansowane przez płatnika (wynagrodzenie za m-c 12/2016) wypłacone do 09.01.2016r, składki ZUS płatne do 15.02.17r) opłacone 15.02.2017r, kwota odliczenia od kosztów **(-) 126 407,93 zł**;
- c) koszty umów zlecenia za m-c XII/2016r wypłacone do 10.01.2017 r. **(-) 0,00 zł**;
- d) wynagrodzenie (dodatek NFZ pielęgniarki) za m-c XII/2016 wypłacone 19.01.2017r, kwota do odliczenia od kosztów **(-) 74 012,93 zł** (brutto), [art.16 ust.1 pkt 57 updop];
- e) kary płacone przez Szpital **(-) 0,00 zł** [art.16 ust.1 pkt 22 updop];
- f) odsetki budżetowe, kwota do odliczenia od kosztów **(-) 158,92 zł** [art.16 ust.1 pkt 21 updop];
- g) odpis aktualizujący należności na 31.12.2016r, kwota do odliczenia od kosztów **(-) 3 929,47 zł**, [art.16 ust.1 pkt 20,25,26a i 44 updop];
- h) koszty reprezentacji i reklamy nie będące kosztami uzyskania przychodu kwota do odliczenia od kosztów **(-) 4 286,89 zł** [art.16 ust.1 pkt 28 updop];
- i) wpłaty na PFRON w 2016 r., kwota do odliczenia od kosztów **(-) 9 075,00 zł** [art.16 ust.1 pkt 9 updop];

- j) protokoły o nieściągalności stwierdzające, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne będą wyższe niż wierzytelność **(-) 3 075,19 zł.**

Koszty ogółem do odliczenia (NKUP) w 2016 roku **(-) 2 434 367,01 zł.**

Koszty poniesione w 2015 roku stanowiące KUP w 2016 roku:

- a) koszty składek ZUS umów o pracę + umowy zlecenia w części finansowane przez płatnika (wynagrodzenie za m-c 12/2015) wypłacone do 07.01.2016 r., składki ZUS płatne do 15.02.16 r.) opłacone 12.02.2016 r., kwota odliczenia od kosztów **113 666,90 zł;**
- b) koszty umów zlecenia za m-c XII/2015 r. wypłacone do 13.01.2016 r. **53 157,71 zł;**
- c) wynagrodzenie za m-c XII/2015 wypłacone 12.01.2016 r. i 14.01.2016 r., kwota do odliczenia od kosztów **12 445,68 zł** (brutto), [art.16 ust.1 pkt 57 updop];
- d) korekta kosztów zgodnie z art. 15b ustawy o pdop. **25 345,36 zł.**
- Koszty ogółem** do doliczenia jako KUP w 2016 r. **(+) 204 615,65 zł.**
- Razem** koszty do odliczenia jako NKUP w 2016 r. **(-) 2 229 751,36 zł.**

Koszty bilansowe powodujące obowiązek zapłaty podatku tj. – nie służą realizacji celów statutowych

- a) Odsetki budżetowe 158,92 zł
- b) Wpłaty na PFRON naliczone w koszty i zapłacone I-XI/2016 9 075,00 zł
- c) Składka na rzecz organizacji do której przynależność podatnika nie jest obowiązkowa 2 500,00 zł
- d) **Przychody podatkowe w 2016 roku** **11 733,92 zł**
- a) naliczona kara umowna dla wykonawcy firmy „Dorbud” [art. 12 ust.1 pkt.1 updop i art. 14 ust. 2] (nie jest przychodem podatkowym w 2015 r.) zapłacona została w m-cu styczniu 2016 roku (w momencie zapłaty staje się przychodem podatkowym)
- kwota** **5 000,00 zł**
- przychody bilansowe po korekcie za 2016 38 978 577,43 zł
- przychody podatkowe za 2016 38 983 577,43 zł
- Przychody podatkowe** **38 983 577,43 zł**
- Koszty podatkowe** **35 934 025,85 zł**
- Dochód** **3 049 551,58 zł**
- (nie statutowe) 11 733,92 zł
- Dochody wolne (CIT 8-O)** **3 037 817,66 zł**

Uzyskany w ten sposób dochód Szpitala przeznaczony jest na cele statutowe i zwolniony z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

VAT w służbie zdrowia – Dylematy w prawidłowym ustaleniu stawki VAT w SPZOZ w Brodnicy

W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 217 z późn. zm.) Zespół Opieki Zdrowotnej w Brodnicy jest podmiotem leczniczym i prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług zdrowotnych wykonywanych dla mieszkańców powiatu i powiatów ościennych.

ZOZ w Brodnicy jest zgłoszony jako płatnik VAT czynny i sporządza deklaracje VAT-7. Należy zauważyć, że nowelizacja ustawy o VAT z dnia 29 października 2010 roku wprowadziła w art. 43 ust. 1 pkt 18, zmianę definicji usługi zwolnionej z VAT, obowiązującą od 01 stycznia 2011 roku, zgodnie z którą zwolnione od podatku są „usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze” Przepisy te stanowią implementację art.132 ust.1 pkt b, c dyrektywy Vat, w myśl których ze zwolnienia z VAT w ujęciu przedmiotowym korzystają „opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności” (art.132 ust.1 pkt b), a także „świadczenia opieki medycznej” (art.132 ust.1 pkt c).

Zdefiniowanie w przepisach art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o Vat zakresu, zwolnienie odpowiada co do zasady używanym przez Trybunał Sprawiedliwości UE określeniom „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz w zakresie jakim jest to możliwe leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”.

W szpitalu problem z prawidłowym ustaleniem stawki VAT pojawił się w związku z zawarciem umowy na wykonanie usług badań lekarskich, konsultacji specjalistycznych, badań diagnostyki laboratoryjnej i obrazowej oraz świadczeń ochrony pracy w ramach medycyny pracy.

Co do zasady zgodnie z przepisami ustawy o VAT oraz orzecznictwem unijnego Trybunału Sprawiedliwości i polskich sądów administracyjnych o zastosowaniu zwolnienia przesądza cel wykonywanych usług. Oznacza to, że jeżeli usługi świadczone są w zakresie opieki medycznej i służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, to są wolne od

podatku. Ponieważ wbrew pozorom cel świadczenia trudno jest czasami określić lub zdanie podatników i organów podatkowych w tym zakresie jest odmienne, to dochodzi na tym tle do sporów. Niektóre z zagadnień – będące przedmiotem często rozbieżnych interpretacji wydawanych przez ministra finansów – doczekały się rozstrzygnięcia w postaci wyroków NSA.

Usługi z zakresu medycyny pracy obejmują czynności, którym poddani muszą zostać kandydaci na określone stanowiska pracy. Do grupy tej należy zaliczyć również badania psychologiczne dla kierowców transportu drogowego, pojazdów uprzywilejowanych czy też kierujących tramwajem, operatorów wózków widłowych, ciężkiego sprzętu, suwnic, a także badania dla osób wykonujących pracę na wysokości. W zakresie podstawowych badań z zakresu medycyny pracy (badań wstępnych, okresowych i kontrolnych) minister finansów przeważnie zgadza się na zastosowanie zwolnienia z VAT akceptując ich profilaktyczny cel. Natomiast w przypadku pozostałych badań stanowczo odmawia prawa do zwolnienia z VAT. Zdaniem fiskusa, badania psychologiczne dla kierowców czy też dla osób wykonujących pracę na wysokości służą wydaniu orzeczenia, iż dana osoba może wykonywać określoną pracę, tj. spełnia ku temu warunki. Zatem celem usługi jest dostarczenie wiedzy dla pracodawcy o możliwości zatrudnienia badanej osoby na danym stanowisku, a nie profilaktyka, czyli ochrona zdrowia.

Nawet jeśli przyjmijemy stanowisko fiskusa, iż jedną z funkcji badań medycyny pracy jest dostarczenie informacji o możliwości wykonywania danej pracy przez badaną osobę, nie zmienia to faktu, iż badania te realizują również cel profilaktyki zdrowia.

Warto zaznaczyć, że istotą profilaktyki jest dokonywanie przeglądu stanu zdrowia pracownika, zanim stanie się on pacjentem. Dlatego również przy okazji tego rodzaju badań cel profilaktyczny spełniony jest niejako z definicji tych badań. W wielu przypadkach obowiązkowe badania, na które pracownicy kierowani są przez pracodawcę, są jedyną okazją do zbadania stanu zdrowia. W praktyce zdarza się, że dla niektórych pracowników jest to jedyna możliwość wykrycia choroby w jej wczesnym stadium, a to już z pewnością spełnia definicję profilaktyki zdrowia.

Stanowisko sądów administracyjnych odnośnie możliwości zastosowania zwolnienia VAT w odniesieniu do badań medycyny pracy jest podzielone, dlatego trudno ocenić czy w kolejnych rozstrzygnięciach sędziowie częściej będą interpretować przepisy w duchu zdroworozsądkowej troski o zdrowie pracowników, czy raczej w duchu profiskalnego zwiększania wpływów do budżetu państwa.

Na uwagę zasługuje wyrok NSA z 23 lipca 2013 r. (sygn.. Akt I FSK 1350/12), który wbrew twierdzeniom organu podatkowego wskazał, że testy psychologiczne mające na celu stwierdzenie przeciwwskazań do wykonywania określonego rodzaju pracy przeprowadzane w ramach badań wstępnych, okresowych i kontrolnych korzystają ze zwolnienia z VAT. Uzasadnił, że badania psychologiczne wykonywane na zlecenie pracodawcy na podstawie kodeksu pracy, oprócz realnej oceny możliwości zatrudnienia, mają też na celu kontrolowanie stanu zdrowia pracownika. Zdaniem sądu takie świadczenia umożliwiają zapobieganie lub wykrywanie chorób oraz kontrolowanie stanu zdrowia pacjenta, wobec czego mają na celu profilaktykę a więc mogą korzystać ze zwolnienia.

Podsumowując, należy zwrócić uwagę, iż głównym źródłem przychodów ZOZ są świadczenia zdrowotne wykonywane w ramach zawartych kontraktów z Narodowym Funduszem Zdrowia. Dodatkowym źródłem przychodów osiągniętych przez Szpital jest między innymi dzierżawa pomieszczeń, wykonywanie badań diagnostycznych (laboratorium oraz pracownia diagnostyki obrazowej), usługi przechowywania zwłok jak również sekcje w ramach umów zawartych z prokuraturą, usługi w ramach zawartych umów z policją i zakładami pracy, opłaty za udostępnianie dokumentacji medycznej oraz opłaty za pobyt rodzica przy chorym dziecku. Na tle rozliczeń z NFZ dylemat może stanowić prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego od chociażby świadczeń „ponownie uznanych a dotyczących różnych okresów sprawozdawczych”. Jak można zauważyć problem z prawidłowym ustaleniem stawki Vat nie jest jedynym dylematem i wyzwaniem jakie stawia się przed głównymi księgowymi w zakresie rozliczeń podatkowych.

Zakończenie

Przytoczone wyżej przykłady rozbieżności między przepisami prawa bilansowego i podatkowego uświadamiają nam, że prawa te rządzą się swoimi zasadami. Wielka szkoda, że do wielu kwestii podchodzą odmiennie. To właśnie te rozbieżności są wielkimi dylematami w prowadzeniu ksiąg podatkowych. Osoby zajmujące się księgami rachunkowymi mają wiele pracy i problemów. Łatwo zauważyć, iż prawo podatkowe nie jest dziedziną oderwaną od rachunkowości. Jeśli kogoś obowiązują przepisy rachunkowe, to obowiązują go również regulacje podatkowe. Rozliczający podatki w wielu przypadkach stosują też przepisy bilansowe. Dobrze by było, aby te przepisy były spójne, a nie stały ze sobą w sprzeczności.

Problematyka rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym, a podatkowym przedstawiona przez autorów ma na celu uzmysłowić podatnikom prowadzącym księgi rachunkowe jak ważny jest dobór odpowiednich osób pracujących w działach finansowo-księgowych. Przed głównymi księgowymi stoją liczne wyzwania, którym sprostanie okazuje się wcale nie być rzeczą prostą i bezkompromisową. Niezwykle istotne jest również ustalenie w swoich jednostkach systemu rachunkowości w taki sposób, aby spełniał on wymogi stawiane zarówno przez prawo bilansowe, jak i podatkowe.

Bibliografia

Olchowicz I. (2000), *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.

<http://www.podatki.abc.com.pl/>, 05.09.2017.

<https://www.podatki.biz/sn>, 05.09.2017.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r., t.j. z 2000 r. Dz. U. Nr 54, poz. 654 ze zm.

Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z późn. zm.

Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459, 933, 1132).

Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej, t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 217 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. z 2010 r., Dz. U. Nr 51, poz. 307 ze zm.

Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 668 Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 41 2011

Paweł Sydor¹

Społeczna Akademia Nauk

Problem pustych faktur w ujęciu prawno-karnym i karno-skarbowym w świetle orzecznictwa sądowego

The Problem of Fraudulent Invoices in Legal, Criminal and Penal-fiscal Terms in the Light of Judicial Decisions

Abstract: According to the provision of art. 20 of the Constitution of the Republic of Poland freedom of economic activity is subject to legal protection. With the subject of running a business is undoubtedly related to the principle of proper business operations in the sense that entrepreneurs participating in the business turn documents operations – in the field of services, etc. based on the required documentation. The aim of the article is to approximate the problems of the so-called "empty invoices", that is, invoices allegedly documenting business transactions and issued for the purpose of often obtaining undue tax benefits (due to, for example, its return) or achieving objectives related to unfair competition. This issue will be approximated based on the jurisprudence of common and administrative courts and the Supreme Court.

Key words: tax, invoice, bookkeeping, criminal law, offenses against documents.

Wstęp

Wolność obrotu gospodarczego jest wartością konstytucyjną (art. 20 konstytucji)² [Skrzydło 2013]. Państwo polskie musi zatem stać na straży wartości, które leżą u jego podstaw, a jedną z nich jest niewątpliwie równość podmio-

¹ psydor@spoleczna.pl

² Stosownie do tegoż przepisu – społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

tów i równy dostęp do informacji rynkowych. Jeżeli przyjmiemy zatem klasyczną definicję rynku jako całokształtu transakcji zachodzących na danym obszarze w danym czasie [Milewski 1998] to źródłem informacji rynkowej jest min. znajomość cen występujących na rynku, jak też kwestie związane z obiegiem towarów, czasem obiegu itp. Możemy zatem wskazać, że równość podmiotów jest warunkiem sine qua non prawidłowego funkcjonowania rynku na płaszczyźnie stricte gospodarczej, jak też jest warunkiem realizacji zasady równości wobec prawa [Rau 2000; Tocqueville 2005; Hayek 2006]. Jednocześnie informacje z rynku są podstawą szacowania wysokości należności publiczno-prawnych, w tym przede wszystkim podatków, w szczególności podatku VAT. Kwestia szczelności systemu podatkowego jest jedną z podstawowych kwestii w polityce fiskalnej, zaś jego wyłudzenie procedurą przestępczym powodującym znaczne szkody w budżecie państwowym, nie wspominając o kosztach społecznych związanych ze wzrostem przestępczości, w tym przestępczości zorganizowanej³ [Hołyst 2009]. Z kolei kwestia uchylania się od płacenia podatków, w tym VAT jest, z punktu widzenia prawa publicznego⁴ będzie domeną tak prawa administracyjnego (podatkowego), jak również prawa karnego i karno-skarbowego [Grzegorzczak 2009]. Tematem artykułu jest kwestia określonych nieprawidłowości związanych z wystawianiem faktur z punktu widzenia prawa karnego i karno-skarbowego; przedmiotem refleksji jest zatem fakt wystawiania dokumentów mających przyczynić się do uzyskania określonego świadczenia, z uwagi na zakres artykułu – autor skupi się na kwestiach związanych z wyłudzeniem zwrotu podatków

³ Pamiętać należy, że samo istnienie określonego proceduru przestępczego powoduje powstanie szeregu powiązań interpersonalnych, które, jeżeli przybierają trwałą (nawet czasowo) strukturę mogą być podstawą czy jednym z elementów działalności zorganizowanych grup przestępczych.

⁴ Czyli prawa, które, stosownie do klasycznych wypowiedzi prawników rzymskich, w tym Ulpiana opiera się na zasadzie „korzyści” (na czyją korzyść działają) i reguluje kwestie związane z istnieniem „nierówności” uczestników stosunku prawnego – czyli w tym wypadku organów podatkowych (w zakresie ich kompetencji, stosownie do treści art. 2 konstytucji, zgodnie, z którym Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym realizującym zasady sprawiedliwości społecznej, z której to zasady wynika zasada praworządności, a więc działania organu zgodnie z prawem i w jego granicach) a obywatelem. Stosunki prawnocywilne, w tym gospodarcze – charakteryzować się będą równością podmiotów; zasada uczciwej konkurencji, a więc traktowania swego kooperanta ze starannością kupiecką i stosownie do innych zasad wynikających z przyjmowanych przez prawo klauzul generalnych (w tym zgodność z zasadami współżycia społecznego – art. 5 kodeksu cywilnego) służyć ma realizacji tych stosunków w obrocie gospodarczym. Zaburzenia w dostępie do informacji rynkowej, stosowanie niedozwolonych praktyk są z tego punktu widzenia – elementem nieuczciwej konkurencji.

jako problematyce skupiającej w sobie szereg zagadnień związanych z nieprawnymi działaniami na rynku. Z uwagi na wskazany obszar badawczy – analizujemy kwestie wystawienia dokumentacji nie odpowiadającej rzeczywistości jako działanie zawinione. Kwestia obliczenia należności podatkowej i odpowiedzialności obiektywnej za jego nieopłacenie jest domeną prawa podatkowego⁵, prawo karne „włącza się”, jeżeli oprócz obiektywnego braku w regulacji podatku (poprzez np. pobranie jego zwrotu) towarzyszy wina i zamiar w ujęciu prawno-karnym.

Wina w prawie karnym

Zgodnie z art. 1 kodeksu karnego przestępstwem jest czyn człowieka zawiniony. Stosownie do przyjmowanej w polskim prawie karnym tzw. normatywnej teorii winy – wina rozumiana jest jako obiektywna zarzucalność popełnienia czynu zabronionego. Dana osoba jest winna jeżeli popełniła czyn zabroniony „choć nie musiała go popełniać” w tym sensie, że nie istniała żadna okoliczność wyłączająca bezprawność czy winę taką jak działanie w obronie koniecznej, stanie wyższej konieczności⁶ [Gardocki 2017; Rejman 1998]. Jeżeli zatem nie istnieje sytuacja, która wskazywałaby na niemożność innego zachowania niż zachowanie (wtedy tylko formalnie) niezgodne z prawem, mówimy o możliwości postawienia zarzutu winy. Wina w obecnym kodeksie karnym z 1997 roku rozumiana jest w sposób jednolity – to jest w ten sam sposób w odniesieniu do czynów popełnionych nieumyślnie, jak np. wypadki w komunikacji oraz do czynów popełnionych umyślnie, a które to zachowania są przede wszystkim przedmiotem naszego zainteresowania w niniejszym artykule.

⁵ Stosownie do reguł odpowiedzialności administracyjnej – opierać się ona będzie na zasadach obiektywnych; stwierdzenie faktu pobrania nienależnego podatku (zwrotu) będzie związane z decyzją o jego naliczeniu wraz z ewentualnymi odsetkami karnymi. Jeżeli zaś temu działaniu towarzyszyć będzie określony zamiar przestępnego działania – będziemy mieli do czynienia z przestępstwem. Prawo karne i karno-skarbowe obejmować zatem będzie obszar zawinionego wystawienia określonego dokumentu w celu pobrania tegoż świadczenia.

⁶ Stany te określane są w nauce prawa karnego, za Wolterem, kontratypami. Posługując się przykładem – w zakresie obrony koniecznej – mimo, że dana osoba uderzyła inną osobę powodując określone uszkodzenia jej organizmu nie popełnia przestępstwa jeżeli jej zachowanie było podjęte w celu obrony to jest odparcia bezprawnego, bezpośredniego zamachu na dobro chronione prawem (np. życie i zdrowie). Wątpliwość powstaje, w zakresie nas interesującym, w sytuacji gdy dana osoba działa w warunkach przymusu (vis), a więc wystawia dany dokument będąc do tego zmuszonym np. poprzez groźbę. W takiej sytuacji trudno jest przyjąć by dana osoba popełniła czyn zabroniony.

Umyślność w prawie karnym. Zamiar bezpośredni i ewentualny

W myśl art. 9 kodeksu karnego czyn popełniony jest umyślnie, jeżeli 1) sprawca wie, że popełnia czyn zabroniony i chce jego popełnienia, 2) sprawca wie, że może popełnić czyn zabroniony i na taką ewentualność się godzi. W pierwszym wypadku mamy do czynienia z tzw. zamiarem bezpośrednim, w drugim zaś z tzw. zamiarem ewentualnym. W obu przypadkach czyn popełniony jest umyślnie, tzn. fakt jego popełnienia znajduje odzwierciedlenie w świadomości sprawcy i manifestuje się co najmniej akceptacją (jak w przypadku zamiaru ewentualnego). Tym zatem umyślność różnić się będzie od nieumyślności, iż w tym ostatnim wypadku dochodzi do popełnienia przestępstwa poprzez naruszenie zasad (reguł) ostrożności przyjętych w stosunkach danego rodzaju⁷. Przestępstwa mogą być popełnione jedynie umyślnie, a nieumyślne gdy przepis ustawy tak stanowi. Zasada ta odnosi się zarówno do przestępstw pospolitych, jak i przestępstw karno-skarbowych⁸. W ramach przestępstw umyślnych – mogą być one popełnione w jednej z trzech postaci zjawiskowych: podżegania, pomocnictwa i sprawstwa⁹ oraz karalność zależna będzie od stadium popełnienia danego czynu zabronionego (etapu drogi przestępstwa tzw. *iter delicti*). Karalne jest usiłowanie popełnienia czynu zabronionego i w pewnych sytuacjach¹⁰ przygotowanie do jego popełnienia. Planowanie pozostaje poza penalizacją.

⁷ Na przykładzie ksiąg rachunkowych – nie każdy błąd w księdze oznacza, że doszło do niego w sposób umyślny, takie założenie prowadziłoby do obiektywizacji odpowiedzialności karnej – sam skutek decydowałby o kwestii odpowiedzialności karnej. Stosownie do zasady winy – również w wypadku nieumyślności, to naruszenie reguł ostrożności musi być również zawinione dla możliwości przypisania odpowiedzialności.

⁸ Odmienny reżim dotyczy prawa wykroczeń, gdzie zasadą jest, że wykroczenie może być popełnione umyślnie i nieumyślnie a wyłącznie umyślnie jeżeli ustawa tak stanowi.

⁹ Podżega ten kto nakłania inną osobę do popełnienia czynu zabronionego, udziela pomocy ten kto ułatwia innej osobie popełnienie czynu zabronionego, wreszcie sprawcą jest ten kto dokonuje czynu zabronionego, przy czym może działać sam, wspólnie i w porozumieniu z innymi osobami lub jako sprawcy polecający albo kierowniczy. Z punktu widzenia tematyki artykułu szczególnie istotne będzie działanie wspólnie i w porozumieniu, które ma miejsce wtedy gdy dwóch lub więcej sprawców dokonuje czynu zabronionego wspólnie, to znaczy zachowanie każdego jest realizacją jakiego fragmentu czynu, zaś popełnienie całości czynu jest objęte porozumieniem. Wyjście poza to porozumienie jest ekscesem, za który inni sprawcy odpowiedzialności karnej nie ponoszą.

¹⁰ Gdy wynika to z przepisu ustawy lub samo przygotowanie wyczerpuje dyspozycję innego przestępstwa.

Problematyka pustych faktur w świetle prawa karnego

Kwestią odpowiedzialności karnej za, posługując się kategorią zbiorczą „puste faktury” (por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 29 stycznia 2016 roku, II AKa 464/15) zajął się ustawodawca w przepisach rozdziału dotyczącego przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów. Przepisy niżej cytowane obejmują okres od 1 marca 2017 roku, w którym to dniu weszła w życie nowelizacja kodeksu karnego [Dz. U. z 2017 r., poz. 244]. We wcześniejszym okresie brzmienie przepisów było inne – co autor zasygnalizuje omawiając orzeczenia sądowe tej tematyki dotyczące. Zatem problematyki tej dotyczy: Art. 270a kodeksu karnego, stosownie do którego to przepisu – (§1). kto, w celu użycia za autentyczną, podrabia lub przerabia fakturę w zakresie okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury jako autentycznej używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

§2. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w §1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3.

Paragraf trzeci przewiduje wypadek mniejszej wagi w odniesieniu do przestępstw opisanych w §1 i 2, przewidując karę grzywny, ograniczenia wolności lub kary do dwóch lat pozbawienia wolności.

Zgodnie z art. 271a, §1 – kto wystawia fakturę lub faktury, zawierające kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest znaczna, poświadczając nieprawdę co do okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym lub takiej faktury lub faktur używa, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

Stosownie do §2 jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w §1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż pięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, albo z popełnienia przestępstwa uczynił sobie stałe źródło dochodu, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 3. Natomiast §3 przewiduje odpowiedzialność za wypadek mniejszej wagi.

Stosownie do art. 277a – §1 kto dopuszcza się przestępstwa określonego w art. 270a §1 albo art. 271a §1 wobec faktury lub faktur, zawierających kwotę należności ogółem, której wartość lub łączna wartość jest większa niż dziesięciokrotność kwoty określającej mienie wielkiej wartości, podlega karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 albo karze 25 lat pozbawienia wolności.

§2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu określonego w §1 podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

Art. 277b przewiduje w/w przypadkach nadzwyczajne obostrzenie kary grzywny, zaś art. 277c–277d przewiduje nadzwyczajne złagodzenie kary.

Widzimy zatem, że ustawodawca rozróżnił, niezależnie od nadzwyczajnego obostrzenia kary w zależności od wartości faktury¹¹, dwie sytuacje – jedna (art. 270a) gdy sprawca podrabia lub przerabia fakturę, druga zaś to sytuacja gdy sprawca jest uprawniony do wystawienia faktury, z tym, iż ona sama w sobie zawiera okoliczności mające mieć wpływ min. na zwiększenie wartości zwrotu podatku (fałsz intelektualny) (Radzikowski 2017). Stosownie do orzecznictwa Sądu Najwyższego – w zakresie art. 270 kk: „Dokument jest podrobiony wówczas, gdy nie pochodzi od tej osoby, w imieniu której został sporządzony, zaś przerobiony jest wówczas, gdy osoba nieupoważniona zmienia dokument autentyczny. Przez podrobienie dokumentu należy rozumieć sporządzenie dokumentu polegające na zachowaniu pozorów, że dokument pochodzi od innej osoby. Przerobienie dokumentu zachodzi wówczas, gdy osoba nieupoważniona zmieni jego treść na inną od autentycznej. Nie jest natomiast przerobieniem dokumentu nadanie mu innej treści przez osoby, od których ten dokument pochodzi. W przypadku umowy cywilnoprawnej zmiana jej treści dokonana przez strony umowy nie jest jej przerobieniem, niezależnie od tego czy przybiera formę naniesienia poprawek na istniejącej umowie, sporządzenia aneksu do umowy, czy też spisania nowej umowy o zmienionej treści.

Dla realizacji znamion podrobienia (czy przerobienia) dokumentu nie ma znaczenia, czy jego treść odpowiada stwierdzonemu w nim stanowi faktycznemu. Okoliczność ta ma znaczenie tylko w przypadku przestępstwa tzw. fałszu intelektualnego, które określone jest w art. 271 § 1 kk” [Sąd Najwyższy, wyrok z 5 marca 2003 roku, IIIKKN 165/03].

W zakresie zaś art. 271a kk należy podkreślić, iż jest to przestępstwo indywidualne, to znaczy może być popełnione przez osobę wystawiającą fakturę.

¹¹ Należy wskazać, że mieniem znacznej wartości jest w myśl art. 115 §5 kk mienie przenoszące wartość 200 000 złotych, zaś mieniem wielkiej wartości jest mienie przenoszące wartość 1000 000 złotych.

Stosownie do zasad wykładni systemowej – art. 271a kk następuje po przepisie art. 271 kk, stanowiąc przepis szczególny do tegoż przepisu. Tym samym możemy odwołać się do rzecznictwa sądowego dotyczącego przepisu art. 271 kk [Morawski 2002]. Zgodnie zatem z tymże orzecnictwem – jedynym przewidywanym w art. 271 §1 kk kryterium relewantności poświadczanej przez funkcjonariusza publicznego nieprawdy jest znaczenie prawne okoliczności, której to poświadczenie dotyczy. Jeżeli zatem przedstawione przez funkcjonariusza publicznego nieprawdziwe okoliczności związane z jego działaniami mają znaczenie prawne, to poświadczenie przez niego w tym zakresie nieprawdy może wyczerpywać znamiona przestępstwa z art. 271 §1 kk. Pozbawionym normatywnego oparcia w treści wymienionego przepisu jest również sprowadzanie odpowiedzialności funkcjonariusza publicznego za poświadczenie nieprawdy do sytuacji wystawiania dokumentu podmiotowi zewnętrznemu.

W żadnym wypadku nie uzasadnia tego posłużenie się przez ustawodawcę w treści wymienionego wcześniej przepisu pojęciem „innej osoby uprawnionej do wystawienia dokumentu”. W ujęciu art. 271 §1 kk „wystawienie dokumentu” nie jest znamieniem warunkującym odpowiedzialność funkcjonariusza publicznego za poświadczenie nieprawdy, ale cechą uprawnienia jakie musi posiadać osoba, która nie jest funkcjonariuszem publicznym, aby można było ją pociągnąć do odpowiedzialności za poświadczenie nieprawdy co do okoliczności mającej znaczenie prawne” [wyrok Sądu Najwyższego z 11 maja 2017 roku, III KK 460/16]. Stosownie do treści art. 271 a kk – to wystawca faktury jest osobą, która może dopuścić się czynu zabronionego. W obu przypadkach mamy do czynienia z przestępstwem umyślnym, które może być popełnione zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i zamiarem ewentualnym.

Widzimy zatem, że przepisy prawa karnego przewidują odpowiedzialność tak w przypadku gdy dane faktura jest podrobiona lub przerobiona w rozumieniu przytoczonym powyżej, jak też sytuację gdy dana faktura pochodzi od osoby uprawnionej do jej wystawienia lecz sama w sobie poświadcza okoliczności, które nie miały miejsca a mają wpływ na wysokość należności zwrotnej. Wprowadzone zmiany, poprzez wskazanie w znamionach art. 271a *expressis verbis* pojęcia faktury wydają się w pewnym sensie porządkować dyskusję w orzecnictwie dotyczącą kwestii zakresu norm prawa karnego i karnego skarbowego – w sytuacji gdy (przy braku regulacji z art. 271 a kk) sama faktura dotyczyła transakcji, która miały miejsce w rzeczywistości ale np. opiewały na mniejszą wartość, a co łączyło się z odpowiedzialnością karno-skarbową.

Problematyka pustych faktur w świetle prawa karnego-skarbowego

Stosownie do regulacji prawa karnego skarbowego, a więc tej dziedziny prawa, która stoi na straży ochrony interesów fiskalnych państwa – niewłaściwe wywiązywanie się z obowiązków związanych z obrotem gospodarczym – jest penalizowane w art. 62 kks. Stosownie do tegoż przepisu:

- „§1. Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury lub rachunku, wystawia je w sposób wadliwy albo odmawia ich wydania, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych.
- §2. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny¹² albo takim dokumentem się posługuje, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku, albo obu tym karom łącznie.
- §2a. Kto fakturę lub rachunek wystawia w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, a kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest małej wartości¹³, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.
- §3. Karze określonej w §1 podlega także ten, kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku, bądź dowodu zakupu towarów.
- §4. Karze określonej w §1 podlega także ten, kto wbrew przepisom ustawy¹⁴ dokona sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej albo nie wyda dokumentu z kasy rejestrującej, stwierdzającego dokonanie sprzedaży.
- §5. W wypadku mniejszej wagi, sprawca czynu zabronionego określonego w §1–4 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”.

¹² Należy pamiętać, że kodeks karny skarbowy inaczej niż kodeks karny definiuje nierzetelność – jest to niezgodność z prawdą, gdy wadliwość oznacza niezgodność z przepisami (§22 art. 53 kks).

¹³ Kwota małej wartości to kwota, stosownie do treści art. 53 kks §14, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Stosownie do §15. duża wartość jest to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza pięćsetkrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia. Z kolei wielka wartość jest to wartość (§16), która w czasie popełnienia czynu zabronionego przekracza tysiąckrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia.

¹⁴ Chodzi o przepisy ustawy o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 2136).

Czyn opisany w art. 62 kks jest czynem godzącym w obowiązek podatkowy (wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 12 maja 2016 roku, IIAKa 4/16), może być popełniony zarówno z zamiarem bezpośrednim jak i ewentualnym.

Zbieg przepisów – rzeczywisty czy pozorny

Kodeks karny skarbowy przewiduje tzw. idealny zbieg przestępstw. Oznacza to, że sprawca popełnia tyle czynów zabronionych ile przepisów naruszył, przy czym stosownie do art. 8 kks wykonaniu podlega orzeczona jedynie kara surowsza. Problemem, który był w orzecznictwie w różny sposób rozwiązywany był ewentualny zbieg przepisu art. 271 kk (w brzmieniu przed nowelizacją, a więc nie zawierającej regulacji dotyczącej faktur z art. 271a kk¹⁵) i art. 62 kks. Czy jest to zbieg pozorny przepisów, tzn. taki, który powinien być wyeliminowany w drodze wykładni z uwagi na zbieżność znamion, czy też należy stosować różne przepisy w różnych stanach faktycznych. Wskazywano zatem, że „wystawienie nierzetelnej faktury jest przestępstwem skarbowym z art. 62 §2 kks stanowiącym *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 271 §1 k.k., jednakże w myśl przepisu art. 8 §1 kks wykluczone jest w takim przypadku wyparcie na zasadzie specjalności przepisu kk przez przepis kks Tym samym konieczne i prawidłowe staje się orzeczenie o winie i karze zarówno za przestępstwo skarbowe z art. 62 §2 kks, jak i za występki z art. 271 §1 albo 3 kk, a następnie wydanie rozstrzygnięć o wykonaniu kar, stosownie do przepisów art. 8 §2 i 3 kks” (wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 8 sierpnia 2014 roku, IIAKa 200/14), ale też, że „możliwa jest zmiana kwalifikacji prawnej z art. 62 §2 kks na art. 271 §1 i 3 kk w sytuacji, gdy wystawione dokumenty (faktury VAT) jedynie pozorują czynność prawną” (co wyklucza zbieg w/w przepisów – przyp. P. S) [wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 24 marca 2017 roku, IIAKa 396/16], czy też z kolei – „wystawienie nierzetelnej faktury realizuje znamiona art. 62 §2 kks, gdy chodzi o uniknięcie lub zmniejszenie podatku, a więc gdy czyn godzi w obowiązek podatkowy. Jeśli natomiast działanie figuruje (pozuje) powstanie takiego obowiązku, to nie może być mowy o wystawieniu

¹⁵ Przepis ten brzmi w sposób następujący: §1. Funkcjonariusz publiczny lub inna osoba uprawniona do wystawienia dokumentu, która poświadczając w nim nieprawdę co do okoliczności mającej znaczenie prawne, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5; §2. W wypadku mniejszej wagi, sprawca podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności; §3. Jeżeli sprawca dopuszcza się czynu określonego w §1 w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8, przy którym to brzmieniu wystawcę faktury traktowano jako osobę uprawnioną do wystawienia dokumentu...

nierzetelnej faktury w rozumieniu art. 62 §2 kks, lecz jest to zachowanie wyczerpujące znamiona art. 271 §1 kk” (postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 2014 roku, IV KK 426/13).

Odwołując się do ostatniego z cytowanych orzeczeń – zakres nieprawdy miałby decydować o tym czy czyn wyczerpuje znamiona art. 271 kk czy też art. 62 kks. Jeżeli faktura dotyczyła „w całości” nieprawdziwych zdarzeń – art. 271 kk, gdy zaś była fakturą „częściowo” odbiegającą od rzeczywistości – art. 62 kks. Klauzula „podatkowa” jako służąca rozróżnienia chronionego dobra prawnego została obecnie wpisana w treść przepisu art. 271a kk. Rozważmy zatem pewne modele stosowania prawa karnego i karno-skarbowego w obecnym porządku prawnym. Stosownie do wypowiedzi doktryny – jeżeli sprawca wyczerpał dyspozycję art. 271a kk wystawiając fakturę o wartości tam wskazanej, czyn ten powinien być kwalifikowany z art. 271a kk, w przypadku pozostałych faktur – z art. 62 kks (Liszewska 2017). Interpretacja taka prowadzi do wniosku, że norma art. 62 kks byłaby normą *lex generali* wypieraną przez art. 271a kk jako *lex specialis* w zależności od wartości faktury. Pamiętać jednakże należy, że w dalszym ciągu przepis art. 271 kk obowiązuje, a w oparciu o ten przepis kwalifikowany, jak wykazano powyżej, dotychczasowe stany faktyczne polegające na wystawieniu pustej faktury¹⁶. Problem ten nie ma charakteru sporu czysto akademickiego, gdyż, z punktu widzenia zasad odpowiedzialności karnej – w zależności od kwalifikacji prawnej czynu (czy w oparciu o przepis kodeksu karnego skarbowego czy kodeksu karnego) zmienia się w sposób zasadniczy zagrożenie karą.

Podsumowanie

W niniejszym artykule podjęto próbę przedstawienia problematyki związanej z prawem karnym i karno-skarbowym w odniesieniu do problemu pustych faktur i, co oczywiste, naruszania interesów fiskalnych państwa polskiego. Zmiana przepisów, w tym art. 271a kk nie czyni bezprzedmiotowym dotychczasowej dyskusji w orzecznictwie dotyczącym zakresu regulacji art. 62 kks i art. 271 kk. W ocenie autora nie traci na aktualności teza wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 16 stycznia 2014 roku, iż „reguły wyłączania wielości ocen mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów ustawy, natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych,

¹⁶ To rodzi oczywiście pytanie o zakres desygnatów pojęcia osoby uprawnionej do wystawienia dokumentu wobec nowej treści art. 271a kk.

o którym mowa w art. 8 §1 kks. W ten sposób wykluczono możliwość, aby przepis kodeksu karnego skarbowego mógł wyprzeć na zasadzie specjalności lub konsumpcji przepis kodeksu karnego. W związku z tym art. 62 §2 kks nie może w myśl reguły *lex specialis derogat lex generali* wyprzeć przepisu z art. 271 §1 kk (Sąd Apelacyjny w Katowicach, IIAKa 195/13). Tym samym, stosownie do zasady idealnego zbiegu przestępstw – w przypadku naruszenia przepisu art. 271a kk i art. 62 kks – w grę może wchodzić kumulatywne zastosowanie obu reżimów odpowiedzialności, co z kolei może wyłączać stosowanie przepisu art. 271 kk obok 62 kks w sytuacji gdy sprawca nie wyczerpał, w znaczeniu wartości, znamion czynu z art. 271a kk, wobec treści przepisu art. 271a kk (w szczególności wprowadzenia tam nomenklatury związanej z prawem podatkowym) i nieadekwatności dotychczasowej podstawy rozróżnienia stosowania art. 271 kk i art. 62 kks opartej na identyfikacji chronionego dobra prawnego.

Bibliografia

- Gardocki L. (2017), *Prawo karne*, C. H. Beck, Warszawa.
- Grzegorzczak T. (2009) *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Hayek F. A. (2006), *The Road to Serfdom*, Routledge.
- Hołyst B. (2009), *Kryminologia*, Lexis Nexis, Warszawa.
- Liszewska A. (2017), *Odpowiedzialność karna za wystawienie faktury w sposób nierzetelny lub używanie takiej faktury po nowelizacji Kodeksu karnego*, „Przegląd Podatkowy” nr 9, ss.17–23.
- Morawski L. (2002), *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, wyd. Tnoik, Toruń.
- Podstawy ekonomii* (1998), red. J. Milewski, PWN, Warszawa.
- Radzikowski K. (2017), *Nowelizacja kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego w zakresie tzw. Przestępstw fakturowych*, „Przegląd podatkowy” nr 3, ss. 34–46.
- Rau Z. (2000), *Liberalizm. Zarys myśli politycznej XIX i XX wieku*, Aletheia, Warszawa.
- Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, red. G. Rejman (1998), C. H. Beck, Warszawa.
- Skrzydło W. (2013), *Konstytucja, Komentarz*, Wolters Kluwers, Warszawa;
- Tocqueville A. (2005) *O demokracji w Ameryce*, Aletheia, Warszawa.

Judykaty:

- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 2014 roku, IV KK 426/13).
- Wyrok Sadu Apelacyjnego w Szczecinie z 12 maja 2016 roku, IIAKA 4/16.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 16 stycznia 2014, IIAKA 195/13.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 29 stycznia 2016 roku, II/16/464/15.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 8 sierpnia 2014 roku, II/14/200/14.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 24 marca 2017 roku, II/17/396/16.

Wyrok Sądu Najwyższego z 11 maja 2017 roku, III/17/460/16).

Wyrok sądu Najwyższego z 5 marca 2003 roku, III/03/165/03.

Marta Baranowska¹

Studia magisterskie

Społeczna Akademia Nauk

Problemy dokumentowania podatku VAT w kontekście dochowania należytej staranności i orzecznictwa sądowego

Problems of VAT Documentation in the Context of Due Diligence and Court Decisions

Abstract: The article presents the problems of VAT documentation against the background of domestic and CJEU court decisions and selected companies. The author indicates the necessity to consult judicial decisions as a necessary condition for the transparency of VAT settlements. He also raises the issue of the lack of clear tax interpretations in some areas of settlements, which negatively affects the functioning of business entities.

Key words: fraudulent invoice, principle of due diligence, tax interpretations, non-existent entity.

Wstęp

Rzetelność prowadzenia ksiąg rachunkowych to przede wszystkim rzetelne dowody księgowe wynikające z art. 22 ust. 1 Ustawy o rachunkowości [Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591], które powinny odzwierciedlać rzeczywisty przebieg transakcji, czyli powinny być to transakcje faktycznie dokonane. Przechodząc do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca unormował zasady fakturowania. Wskazał również w art. 88 ust. 3a sytuacje, w których podatnik nie ma prawa obniżyć podatku należnego o podatek naliczony.

¹ marta.baranowska9@gmail.com

W tym względzie – zdaniem autora pracy – pojawia się dylemat interpretacji podmiotu nieistniejącego, z którym transakcja nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego. Należy zauważyć, że organy podatkowe podchodzą dość restrykcyjnie do kwestii podmiotu nieistniejącego.

Obowiązki podatników VAT

Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości [Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591] księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Stosownie do tego przepisu księgi uważa się za rzetelne gdy przedstawiają stan rzeczywisty. Uważa się je za prowadzone bezbłędnie gdy zostaną w nich ujęte wszystkie dokumenty dotyczące danego okresu, oraz gdy zapewniona jest ciągłość tych zapisów. Sprawdzalność oznacza możliwość sprawdzenia poprawności dokonanych zapisów, ich stanów oraz prawidłowości obliczeń. Księgi uważa się za prowadzone na bieżąco jeśli na podstawie zapisów w nich zawartych, jesteśmy w stanie sporządzić na przykład deklaracje podatkowe [Sydor 2015, ss. 80–81]. Prowadzenie ksiąg w sposób zgodny z obowiązującymi przepisami jest obecnie jednym z najważniejszych zagadnień rachunkowości [Sydor 2011, s. 145].

Poprawność prowadzenia ksiąg zależy od wielu czynników. Podstawową czynnością jest odpowiednia identyfikacja dokumentów księgowych. Faktura powinna dokumentować rzeczywistą czynność opodatkowaną [Sydor 2011, s. 13]. Tylko faktura odzwierciedlająca faktycznie zaistniałą transakcję uprawnia do odliczenia podatku VAT – potwierdza to wyrok NSA z 8 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 2190/13 [*Przegląd orzecznictwa i interpretacji...* 2015, s. 11]. Dodatkowo należy zachować czujność przy wyborze kontrahentów. Dokładna ich weryfikacja pozwala uchronić się przed transakcjami z podmiotami nieistniejącymi, które są wykluczone na podstawie art. 88 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. [Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054]. Dotyczy to zarówno podmiotów krajowych jak i zagranicznych. Podczas analizy faktur oraz podmiotów je wystawiających należałoby dokonać czynności przedstawionych w tabeli 1. Są one warunkiem rzetelnego prowadzenia ksiąg.

Oszustwa w zakresie VAT są obecnie plagą. Administracja zbyt późno wykrywa nieprawidłowości. Jak wynika z Raportu Najwyższej Izby Kontroli o wyłudzeniu [www.nik.gov.pl] zwykle następuje to gdy straty już są ogromne, a odzyskuje się zaledwie około 1,3% wyłudzonych kwot. Rozwiązania systemowe są niewystarczające, aby skutecznie walczyć z oszustwami podatko-

wymi związanymi z pustymi fakturami. Fikcyjnych dokumentów przybywa. W 2015 roku wykryto takich 360 tys. o łącznej wartości prawie 82 mld zł. Podczas gdy wpływy wynosiły 120 mld zł. Odzyskiwanie podatku jest niezwykle trudne [Zawadka, *Państwo prawie bez VAT*; Zawadka, *Sposób na oszusta*; Rożyński, *Fiskus krok za przestępcami* 2016, s. A1, A2, A4].

Tabela 1. Zakres analizy faktur

Zakres podmiotowy	Zakres przedmiotowy
– sprawdzenie źródła kontrahenta; – ustalenie czy istnieje dany podmiot; a) weryfikacja wpisu KRS/CEIDG b) weryfikacja w rejestrze REGON – status podatnika: a) podatnik VAT krajowy, b) podatnik VAT UE – w systemie VIES, c) podatnik zwolniony podmiotowo; – adresy e-mail; – adresy doręczeń.	– prawidłowa klasyfikacja czynności oraz przedmiotu opodatkowania; – rodzaj transakcji gospodarczej oraz jak została udokumentowana (faktura, e-faktura itp.); – kontrola dokumentów pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym.

Źródło: Jackiewicz 2014, s. 13; *Przegląd orzecznictwa i interpretacji* 2015, s. 12.

Zjawisko wyłudzeń podatku od towarów i usług to nie tylko straty dla budżetu państwa, ale także niestety uderzenie w uczciwe firmy, które chcą prowadzić księgi rzetelnie muszą zmierzyć się z oszustami. Dlatego zwalczanie tego typu przestępstw jest najważniejszym zadaniem organów podatkowych i skarbowych [Thiel 2014, s. 47]. Rzetelność prowadzenia ksiąg i dokumentowania operacji gospodarczych należy do obowiązków podatnika i to on powinien zachować należytą staranność, a dokumenty mają odzwierciedlać rzeczywiste transakcje. Podkreślają to sądy administracyjne w orzecznictwie. Przykładem może być wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2010, sygn. akt I FSK 125/09 [Jackiewicz 2013, s. 168]. Aby księgi prowadzone były rzetelnie niezwykle ważna jest również doskonała znajomość prawa bilansowego i prawa podatkowego [Jackiewicz 2009, s. 196].

Jednak organy kontrolujące przedsiębiorców, w celu wspomnianego zwalczania przestępstw w zakresie podatku od towarów i usług, również muszą

dolożyć wszelkich starań, aby dokonać prawidłowej oceny działań kontrolowanego podatnika.

Przykład 1.

Decyzja organów po dokonaniu czynności kontrolnych nie może opierać się na przypuszczeniach. Kliknięcie „kup teraz” nie oznacza jeszcze, że sprzedawca faktycznie otrzymał zapłatę za towar. Tak stwierdził NSA w wyroku z 23 października 2015., sygn. akt I FSK 1148/14 [<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 05.04.2016 r.].

Stan faktyczny: Sprawa dotyczyła podatnika handlującego między innymi obuwiem i odzieżą. Oprócz zakupu w sklepie stacjonarnym, towary można było kupić również za pośrednictwem portalu aukcyjnego. Urząd Kontroli Skarbowej (UKS) porównał liczbę kliknięć „kup teraz” ze sprzedażą zarejestrowaną na kasie fiskalnej i na tej podstawie stwierdził, że podatnik zaniżał obrót. Uznając, że dane otrzymane od administratora portalu odzwierciedlają faktyczną sprzedaż postanowił dopasować transakcje do poszczególnych wpłat na rachunek bankowy. Organ miał z tym problem, ale nie uzyskał pomocy od kontrolowanego mężczyzny, który nie zamierzał ułatwiać fiskusowi pracy i odmówił udostępnienia danych klientów. Organ kontrolujący wszelkie niezgodności w kwotach wytłumaczył sobie różnymi kosztami przesyłek. Problemem było również 3800 transakcji, do których brakowało wpłat. UKS uznał, że klienci z pewnością odebrali towar osobiście i zapłacili gotówką. Podatnik zakwestionował wyniki kontroli. Uważał, że organ opierał się wyłącznie na przypuszczeniach. Wyjaśnił z czego wynikały różnice jeśli chodzi o wpłaty i ile faktycznie osób zapłaciło gotówką. Ustalenia UKS nie były zgodne faktami jakie przedstawiał podatnik. Podkreślał on również, że większość kliknięć to puste akcje, co oznacza, że klienci nie zapłacili za towar i go nie odebrali. Dyrektor Izby Skarbowej uznał jednak, że UKS zrobił wszystko co w jego mocy. Sprawa trafiła do WSA, który uchylił tę decyzję. Orzekł, że przeprowadzone postępowanie naruszyło zasadę zaufania do organów podatkowych, bo fiskus potraktował materiał dowodowy wybiórczo, tylko po to aby zrealizować założony cel. Takie samo zdanie w tej sprawie miał NSA. Sędzia podkreśliła, że decyzja organu jest decyzją przedwczesną, bo opartą głównie na przypuszczeniach. Niedopuszczalne jest również stwierdzenie organu, że pewne kwoty można przyporządkować pewnym sprzedażom oraz organ musi mieć niezbité dowody nawet gdy podatnik z nim nie współpracuje [Dudek 2015, s. B3].

Źródło: opracowanie własne.

Dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej są podstawą zapisów w księgach rachunkowych [Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, zwana dalej: „ustawą”].

Wszystkie dowody księgowe, które wykorzystujemy do dokumentowania zdarzeń występujących w przedsiębiorstwie powinny być rzetelne. Oznacza to, że muszą być zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują. Stanowi o tym art. 22 ust. 1 ustawy.

Faktura jest podstawowym dokumentem potwierdzającym zdarzenie gospodarcze, na podstawie którego następuje ewidencja podatku VAT w księgach rachunkowych [Walińska 2014, s. 548]. Faktura musi spełniać wymogi zawarte w art. 106e ustawy o VAT.

Zapisy księgowe powinny zawierać co najmniej:

- datę dokonania operacji gospodarczej,
- określenie rodzaju i numer identyfikacyjny dowodu księgowego oraz jego datę, jeżeli różni się ona od daty dokonania operacji,
- zrozumiały tekst skrót lub kod opisu operacji,
- kwotę i datę zapisu,
- oznaczeni kont, których dotyczy [Art. 23 ust. 2 Ustawy o rachunkowości].

Z przedstawionych elementów wynika, że zapis księgowy zawiera trzy daty: datę dokonania operacji gospodarczej, datę dowodu księgowego stanowiącego podstawę zapisu, jeżeli różni się ona od daty operacji, oraz datę zapisu. Często wszystkie daty są tożsame i nie ma problemu z zaewidencjonowaniem dowodu księgowego. Jeśli jednak są one różne, datą zapisu księgowego powinna być data operacji gospodarczej [Przybyszewska 2016, s. 4].

Przykład 2.

Firma otrzymała 9 maja 2016 r. fakturę za koszt mycia okien. Data wykonania usługi wskazana na fakturze to 29 kwietnia 2016 r. Data jej wystawienia to 4 maja 2016 r. Powinna ona zostać ujęta w kosztach w księgach rachunkowych kwietnia pod datą 29 kwietnia 2016 r. Data otrzymania będzie miała znaczenie dla określenia terminu odliczenia wynikającego z niej VAT. Wówczas mimo, że usługa wykonana została w kwietniu, fakturą nabywca usługi dysponował dopiero w maju a zatem dopiero w miesiącu otrzymania faktury, podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego [Przybyszewska 2016, s. 4].

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona w przykładzie 2 podstawowa zasada odliczania podatku wynika z art. 86 ust.10 ustawy o VAT [(Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054)]. Wówczas prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje za okres, w którym w związku z nabyciem towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy,

a także zgodnie z art. 86 ust. 10b pkt. 1 ustawy o VAT odliczenie to może nastąpić nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę [Art. 86 ust. 10 oraz ust. 10b pkt. 1 ustawy o VAT].

Dylematy odnośnie terminu odliczenia VAT mają również podatnicy, u których upoważniony do odbioru faktury był pracownik i nastąpiło to na przełomie miesięcy. Z takim problemem zmagał się podatnik, który otrzymał fakturę 1 grudnia 2015 r. a datą wystawienia był dzień 30 listopada 2015 r. Z racji tego, że to pracownik odebrał fakturę, podatnik wahał się czy podatek naliczony może zostać odliczony w rozliczeniu za listopad 2015 r. [Węgielska 2015, s. 6]. Jak wyjaśnia Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej [IPPP2/443-1294/11-2/IZ, <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 08.07.2016] przyjąć należy, że otrzymaniem faktury jest jej odebranie przez jakąkolwiek osobę działającą w tym zakresie, w imieniu i za wiedzą podatnika. W interpretacji podkreślono również, że błędnym byłby rozumowanie, iż otrzymanie faktur następuje dopiero gdy dokument wpłynie do siedziby firmy skoro został już wcześniej odebrany przez upoważnioną do tego osobę [Węgielska 2015, s. 6].

W związku z powyższym nie ma przeszkód aby podatnik odliczył podatek VAT w listopadzie 2015 r. Spełnione są bowiem warunki wystąpienia u sprzedawcy obowiązku podatkowego oraz otrzymania faktury przez nabywcę.

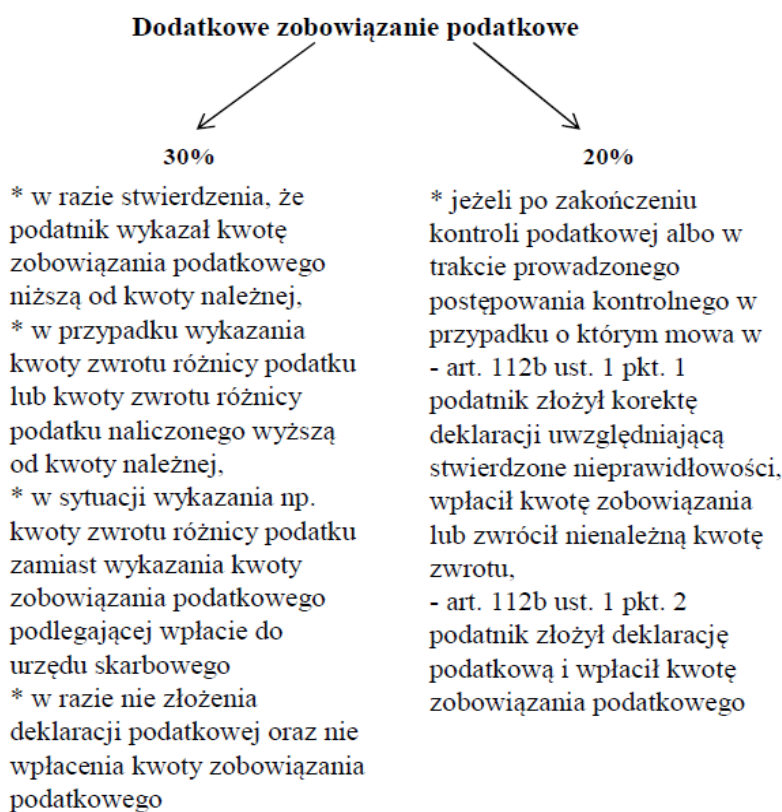
Dobrym rozwiązaniem jest opisywanie faktur, które wpływają do firmy, można dzięki temu uniknąć wątpliwości, która faktura w jakim terminie dotarła do jednostki. Ma to szczególne znaczenie przy znacznej liczbie dokumentów dostarczanych przez różnych pracowników w różnym czasie.

Błędne dokumentowanie VAT a sankcje finansowe

Zawiłość i niejasność przepisów podatkowych prowadzi do wielu dylematów. Przedmiotem rozmyślań, a często także burzliwych dyskusji w kręgu księgowych i osób zarządzających firmą jest to, czy właściwie zinterpretowano dany element ustawy, czy prawidłowo ujęto fakturę w księgach rachunkowych, czy obliczona wysokość zobowiązania w tytułu VAT jest w prawidłowej kwocie. Szukając odpowiedzi na te pytania sięgamy po interpretacje czy wyroki sądowe, których wykładnia niestety nie jest jednolita [Tontała 2015, ss. 53–54]. Konsekwencje popełnienia błędu w ewidencji, a co za tym idzie ewentualne uszczuplenie wpływu do urzędu skarbowego z tytułu podatku VAT, mogą być dla firmy dotkliwe. Do ustawy o VAT wprowadzono art. 112b, w którym określone zostały dodatkowe zobowiązania podatkowe. W przypadku gdy podat-

nik m.in. zaniży kwotę zobowiązania podatkowego, nie złoży deklaracji podatkowej lub nie wpłaci kwoty zobowiązania podatkowego musi być przygotowany na dodatkowe sankcje z tego tytułu. W zaistniałych przypadkach naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% lub 20% błędnie wykazanej kwoty. Przypadki stosowania powyższych sankcji przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe



Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 112b ustawy o VAT.

Problemy dochowania należytej staranności

Ogromny problem stanowią tzw. „puste faktury”, które nie dokumentują żadnej faktycznie zaistniałej transakcji, a wprowadzone zostały do obrotu wyłącz-

nie w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz oczywiście zmniejszenia zobowiązania w podatku dochodowym [Thiel 2014, s. 38]. Dlatego z powodu licznych oszustw w podatku VAT niezwykle istotne staje się „dochowanie należytej staranności” w rozpoznaniu podmiotu. Podkreślają to wyraźnie organy podatkowe, sądy administracyjne, Trybunał Sprawiedliwości oraz Ministerstwo Finansów, przykładem wyrok z 26 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1200/11 [*Przegląd orzecznictwa...* 2015, s. 12]. Często zdarza się jednak, że mimo dochowania należytej staranności z punktu widzenia nabywcy, sprzedawca okazuje się być podmiotem nieistniejącym.

Przykład 3.

Nie można odmówić podatnikowi, który działał w dobrej wierze, prawa do odliczenia podatku VAT tylko, dlatego że faktura wystawiona została przez podmiot, który w świetle prawa powinien zostać uznany za nieistniejący i nie ma możliwości ustalenia rzeczywistego dostawcy towarów [Węgielska 2016, s. 14]. Tak rozstrzygnął TS UE² w wyroku z dnia 22 października 2015 r., w sprawie C-277/14 [*Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości*, 24.02.2016].

Stan faktyczny: Taka sytuacja dotyczyła spółki, której odmówiono prawa do odliczenia podatku VAT od transakcji, którą organ uznał za podejrzaną. Spółka złożyła skargę do NSA³, podkreślając, że działała w dobrej wierze. Otrzymała od kontrahenta dokumenty rejestracyjne potwierdzające, że działa on legalnie, był to odpis z rejestru handlowego oraz zaświadczenia o nadaniu numerów NIP i REGON. NSA zwrócił się do TS, który stwierdził, że nabywcy przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego nawet jeśli dostawca nie był zarejestrowany do celów VAT oraz nie posiadał już zezwolenia do prowadzenia działalności gospodarczej jeśli faktura którą wystawił zawierała w szczególności rodzaj dostarczonych towarów, kwotę należnego podatku, nazwę spółki sprzedawcy, jej NIP oraz adres jej siedziby. Stwierdzono, że transakcja została dokonana nie przez podmiot widniejący na fakturze, lecz przez inny, którego tożsamości nie można było ustalić [Węgielska 2015, s. 3].

Źródło: opracowanie własne.

² TS UE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dokonuje wykładni prawa Unii aby zapewnić jego stosowanie w taki sam sposób we wszystkich państwach UE. Trybunał rozpatruje również sprawy wnoszone przez osoby fizyczne, przedsiębiorstwa i organizacje, które uważają, że ich prawa zostały naruszone przez instytucje UE [strona internetowa Trybunału Sprawiedliwości: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/TS_5119/].

³ NSA – Naczelny Sąd Administracyjny będący drugą instancją orzecniczą, rozpatrujący przede wszystkim skargi kasacyjne od orzeczeń Wojewódzkich Sądów Administracyjnych [Rogała 2008, s. 49].

Inaczej przedstawia się sytuacja gdy podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że odliczając VAT z faktury bierze udział w przestępstwie naruszając przepisy ustawy o VAT.

Przykład 4.

W przypadku rozbieżności między dostawą towarów a fakturą, która dokumentuje czynności, które nie zostały dokonane, podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku z takiej faktury. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., sygn. akt I FSK 940/14 [baza orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016].

Stan faktyczny: W wyniku kontroli ujawniono naruszenie przepisów przez odliczenie podatku naliczonego z fikcyjnych faktur dokumentujących nabycie produktów rolnych. Podatnik złożył skargę do WSA⁴. Sprzedawca nabył mniej produktów rolnych od przesłuchanych rolników, a następnie większą ilość sprzedał podatnikowi, który został skontrolowany. Z zeznań sprzedawcy wynika, że nie nabywał on produktów od innych rolników niż tych, którzy zostali przesłuchani, ale WSA nie uznał tego jako wystarczający dowód, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w przestępstwie. Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku. NSA podkreślił, że przy przedstawionych rozbieżnościach nabywca nie ma prawa odliczenia podatku VAT oraz nie ma możliwości, aby w zakwestionowanym zakresie odnośnie rzetelności tej faktury można było mówić o „dobrej wierze” podatnika ponieważ staranny nabywca nie powinien przyjmować faktur, które dokumentują czynności nieodzwierciedlające rzeczywistości [*Kiedy podatnik VAT traci...* 2016, s. 16].

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT w sytuacji gdy wprowadzimy fakturę do obiegu, obowiązkiem jest dokonanie zapłaty kwoty podatku VAT wykazanej na tej fakturze. Ten obowiązek stanowi ograniczenie w zakresie nadużyć w prawie do odliczenia podatku, ponieważ adresat takiej faktury potraktuje wykazany w niej podatek jako podatek podlegający odliczeniu. Przekazując oryginał faktury innemu podmiotowi gospodarczemu musimy zapłacić wyni-

⁴ WSA – to Wojewódzki Sąd Administracyjny, jeden w każdym województwie. Sprawują kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje i postanowienia administracyjne. W kwestii podatku VAT sąd ten orzeka m.in. w sprawach wymiaru i egzekucji podatku VAT oraz w kwestii interpretacji podatkowych VAT [Rogała 2008, s. 111].

kający z niej podatek niezależnie, czy faktura rzeczywiście odzwierciedla stan faktyczny [Thiel 2014, s. 42].

Przykładem takiej sytuacji może być kontrola podatnika, u którego stwierdzono obecność nierzetelnych faktur, które nie dokumentowały rzeczywistych transakcji. Organ podatkowy uznał, że podatnik musi zapłacić wykazany w nich podatek. Organ II instancji podtrzymał to stanowisko więc podatnik wniósł skargę do WSA. Skarga została oddalona bowiem WSA uznał, że z zebranego materiału dowodowego wynika, iż podatnik nie był w stanie samodzielnie wykonać usług wykazanych w fakturach, ponadto zeznania podatnika nie pokrywały się z zapisami w dzienniku budowy [*Podatnik musi zapłacić...* 2015, s.16]. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 125/15 – orzeczenie nieprawomocne [baza orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016].

Dodatkowo za fikcyjną fakturę organ podatkowy może nałożyć na podatnika sankcję karną skarbową na podstawie art. 62 §2 Kodeksu karnego skarbowego [Dz. U. z 2013 r. poz. 186], potwierdza to wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 kwietnia 2015 r. sygn. akt P 40/13 [Moczyłowska 2015, ss. 40–41].

Pustą fakturę można skorygować, co potwierdza NSA, ale tylko przed kontrolą. Jeśli podatnik w porę dokona korekty i zadba o to, aby jego kontrahent też skorygował rozliczenia, to uniknie sankcji. Wyrok NSA z 3 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 315/14 [baza orzeczeń sądów administracyjnych <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016 r.].

W tym przypadku podatnik, który uczestniczył w wyłudzeniu VAT, u którego podczas kontroli zakwestionowano prawdziwość transakcji, wpadł na pomysł, że dokona korekty pustych faktur by uniknąć negatywnych konsekwencji. Organy podatkowe od razu zakwestionowały takie rozwiązanie ponieważ po kontroli nie można już skorygować pustej faktury. Nawet gdy po korekcie budżet na tym nie ucierpiał nie jest to możliwe. Inaczej orzekł WSA stwierdzając, że nie ma przeszkód, aby dokonać korekty po kontroli jeśli nie doszło do uszczuplenia, należy tylko sprawdzić czy kontrahent zwrócił VAT wraz z odsetkami. Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, że niezależnie czy VAT wrócił do budżetu wystawca nierzetelnej faktury i tak musi ponieść konsekwencje. Rację przyznał mu NSA, lecz gdy sprawa wróciła do WSA ten znów orzekł na korzyść oszusta. Ostatecznie sprawę zakończył NSA uzasadniając wyrok, że gdyby sąd kasacyjny przyjął rozumowanie WSA oszuści podatkowi mogliby swobodnie działać wystawiając puste faktury, a w razie kontroli po prostu dokonać korekty i oddać budżetowi to, co mu się należy [Dudek 2015, s. B3].

Dylematy współczesnego zarządzania przedsiębiorstwem w aspekcie rozliczeń VAT

Aktualnie najczęściej mamy do czynienia z księgowością elektroniczną. Wiele operacji wykonywanych jest automatycznie bez angażowania do tego większej uwagi w związku z tym dużo osób pracujących w rachunkowości ma błędne wyobrażenie o tym, że programy finansowo-księgowe „zrobią” wszystko za księgowego i jego wysiłek kończy się na wprowadzeniu danych z faktury do systemu. Niestety jest jeszcze wiele spraw, na które należy zwrócić szczególną uwagę. Programy księgowe nie są idealnie przystosowane. Często aktualizacje wprowadzane są dużo później niż zmiany przepisów na przykład w zakresie podatku od towarów i usług czy podatku dochodowego lub wiele operacji gospodarczych program po prostu nie jest w stanie wygenerować. Wtedy, aby księgi były prowadzone rzetelnie, potrzebna jest ogromna wiedza i kompetencje księgowego. Często jest to dla nich dużym wyzwaniem [Jackiewicz 2014, s. 11 i 20], zwłaszcza w obliczu licznych zmian przepisów podatkowych i ordynacji podatkowej [Jackiewicz 2015, ss. 31–32].

W związku z powyższym bardzo ważny jest dobór księgowych o wysokich kompetencjach, którzy nie spoczywają na laurach po zdobyciu kilkuletniego doświadczenia tylko cały czas poszerzają swoją wiedzę, śledzą szybko zmieniające się przepisy oraz studiują najnowsze orzecznictwo sądowe zarówno w zakresie rozliczeń VAT jak i innych podatków czy sposobów unikania transakcji z podmiotami nieistniejącymi. Tylko osoba o szerokiej wiedzy, która zna przepisy, jest świadoma konsekwencji karnych oraz konsekwencji finansowych dla firmy jest w stanie wspomóc kierownictwo we właściwym zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem.

Wnioski

1. Wprowadzenie w firmie procedur ostrożnościowych ograniczających ryzyko podatkowe.
2. Opracowanie zasad do zachowania należytej staranności w weryfikowaniu kontrahentów.
3. Ograniczanie kręgu dostawców, odbiorców o podwyższonym ryzyku.
4. Szkolenie pracowników działu księgowości, Dyrektora Finansowego, Kierownika działu zakupów co do sposobów weryfikacji ryzyka podmiotów nieistniejących, pustych faktur itp.

5. Upoważnienie do wystawiania faktur w imieniu firmy wyłącznie osób o wysokiej kompetencji zawodowej, merytorycznej, i poziomie etyki.
6. Wprowadzenie procedur controllingu w zakresie weryfikacji dokumentowania podatku VAT w obrocie gospodarczym.
7. Unormowanie niektórych zagadnień w polityce rachunkowości przed zatwierdzeniem faktur do ujęcia w księgach (zasady ich weryfikacji i zatwierdzania do wypłaty).

Bibliografia

Pozycje książkowe

Jackiewicz A. (2011), *Finanse i rachunkowość w zarządzaniu współczesnym przedsiębiorstwem – teoria i praktyka*, SWSPiZ, Brodnica.

Jackiewicz A. (2014), *E-biznes i ochrona danych osobowych*, SAN, Brodnica, Łódź, Warszawa.

Jackiewicz A., Gawryś J. (2015), *Rozbieżności pomiędzy prawem bilansowym i podatkowym z punktu widzenia nauki i praktyki*, SAN, Łódź, Warszawa.

Jackiewicz A., Kamińska B. (2015), *Wybrane problemy zarządcze, rachunkowe i podatkowe w sektorze MSP*, SAN, Brodnica, Łódź, Warszawa.

Jackiewicz A., Sułkowski Ł. (2013), *Dylematy rozwoju przedsiębiorczości w aspekcie regionalnym*, SAN, Łódź.

Rogala E. (2008), *Mały słownik VAT*, Difin, Warszawa.

Sobocka-Szczapa H. (2009), *Wybrane problemy zarządzania w gospodarce polskiej*, SWSPiZ, Łódź.

Walińska E. (2014), *Meritum Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer SA, Warszawa.

Artykuły z czasopism

Przegląd orzecznictwa i interpretacji – dokumentowanie wydatków (2015), dodatek nr 17, „Monitor księgowego” nr 20, Infor.

Moczyłowska W. (2015), *Za wystawienie fikcyjnej faktury podwójna sankcja - wyrok TK*, „Monitor księgowego” nr 11, Infor.

Zawadka G. (2016), *Państwo prawie bez VAT* [w:] Rzeczpospolita nr 81, Gremi Business Communication, 7 kwietnia 2016.

Zawadka G. (2016), *Sposób na oszusta* [w:] Rzeczpospolita nr 81, Gremi Business Communication, 7 kwietnia 2016.

Rożyński R. (2016), *Fiskus krok za przestępcami* [w:] Rzeczpospolita nr 81, Gremi Business Communication, 7 kwietnia 2016.

Dudek P. (2015), *Fiskus musi mieć niezbitę dowody, że była transakcja*, Dziennik Gazeta Prawna nr 208, Infor, 26 października 2015.

- Dudek P. (2015), *Oszust nie skoryguje pustej faktury*, Dziennik Gazeta Prawna nr 108, Infor, 8 czerwca 2015, s. B3.
- Przybyszewska D. (2016), *Pod jaką datą wprowadzać dokumenty do ksiąg rachunkowych?*, Gazeta Podatkowa nr 36, Gofin, 5 maja 2016.
- Węgielska A. (2015), *Kiedy rozliczyć VAT?*, Gazeta Podatkowa nr 104, Gofin, 28 grudnia 2015.
- Węgielska A. (2016), *Które faktury nie dają prawa do odliczenia VAT naliczonego?*, Gazeta Podatkowa nr 46, Gofin, 9 czerwca 2016.
- Węgielska A. (2015), *Odliczenie VAT z faktury wystawionej przez podmiot nieistniejący*, Gazeta Podatkowa nr 94, Gofin, 23 listopada 2015.
- Kiedy podatnik VAT traci prawo do odliczenia VAT* (2016), Gazeta Podatkowa nr 4, Gofin, 14 stycznia 2016.
- Podatnik musi zapłacić podatek VAT wykazywany w błędnej fakturze* (2015), Gazeta Podatkowa nr 97, Gofin, 3 grudnia 2015.

Akty prawne i orzecznictwo

http://curia.europa.eu/jcms/jcms/T5_5119/

<https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html>

Interpretacja indywidualna, IPPP2/443-1294/11-2/IZ, <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php>, 08.07.2016.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.).

Wyrok NSA sygn. akt I FSK 1148/14, baza orzeczeń sądów administracyjnych [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 05.04.2016 r.

Wyrok NSA sygn. akt I FSK 315/14, baza orzeczeń sądów administracyjnych [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016 r.

Wyrok NSA sygn. akt I FSK 940/14, baza orzeczeń sądów administracyjnych [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016.

Wyrok TS UE w sprawie C-277/14, Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, 24.02.2016.

Wyrok WSA sygn. akt I SA/Sz 125/15, baza orzeczeń sądów administracyjnych [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search>, 24.02.2016.

Paulina Szewczyk¹

Management II

University of Social Sciences

Corrective Invoices in Account Books – Taxpayers' Problems

Abstract: The article brings up the issue of settlement of corrective invoices in the eyes of the valued added tax (VAT) act. The author describes practical examples how to include corrections both on the part of the seller and the buyer. Contribution was based on the current legal status and the latest articles published on the websites of tax publishing houses. The whole is complemented by references to judgments and interpretations of tax authorities.

Key words: VAT act, corrective invoices, tax, account books, taxpayer, seller, buyer, current legal status, tax publishing, judgment, tax authorities.

Introduction

Running a business is currently a big challenge. Frequent changes in tax regulations increase the risk of making mistakes related to the ignorance of managers or misinterpretation of current changes. Therefore, it is very important to employ qualified staff in companies, which will reduce the occurrence of any non-compliance to the minimum. It is also important that these people keep up to date with all amendments to legal acts. One could say that issuing sales invoices is nothing special but this obligation should be fulfilled based strictly on legal regulations. However, it happens that, despite due diligence, there are various errors that need to be corrected. While formal or factual errors can be corrected by issuing a corrective note, accounting errors require

¹ szewczyk@spoleczna.pl

issuing a corrective invoice. The subject of this article is to present dilemmas related to the registration of corrective invoices both on the part of the seller and on the side of the buyer.

Events causing the need to issue corrective invoices

The Value Added Tax Act [Journal of Laws 2017, item. 1221], strictly regulates the events that oblige the taxpayer to issue a corrective invoice to the sales invoice and the elements that should be included in such invoice. Correction to the sales invoice is issued in situations when:

- there was an obvious mistake at the time of issuing the original invoice, e.g. accounting error, error in the price, tax Mount;
- the circumstance occurred after the invoice was issued, e.g. return of goods, rebate, reimbursement of all or part of the payment [Journal of Laws 2017, item. 1221, Article 106j, clause 1].

Among the elements that should be included in the corrective invoice, there are, among others:

- the designation „corrective invoice”, „correction”,
- the number and date of issue,
- data from the original invoice (date, number, name of the product which is subject to correction),
- the reason for the correction,
- the amount of the adjustment of the tax base, the value of tax due,
- correct content of the corrected item [Journal of Laws 2017, item. 1221, Article 106j, clauses 2–3].

Moreover, the fact that the tax base from the primary invoice decreases or increases is also of great importance. Depending on whether it is an ‘in plus’ or ‘in minus’ correction, there are different rules for the VAT correction.

‘In minus’ corrective invoice on the basis of the VAT Act in the seller's account books

This type of correction is found in cases of rebates granted after the sale or return of goods. The rules for accounting for adjustments reducing the tax base are specified in art. 29a clauses 13–15. Accordingly, the tax base is reduced at the moment when the buyer/customer received a corrective invoice. However, in order to do this, the seller must obtain confirmation of receipt of the corrective invoice by the buyer before the deadline for submitting the VAT-7 declaration for the current period.

Example 1.

On 24 October 2017 company. 'X' issued a corrective invoice to the invoice of 28 August 2017 as a result of the granted rebate – a reduction of the tax base. The buyer received the correction on 31 October and the confirmed correction was received by the company on 7 November 2017. The company was entitled to reduce the VAT tax due in the declaration for October 2017, which it was required to submit by 25 November.

Source: own study.

Example 2.

Adopting the data from Example 1, assuming that the company received the confirmation of receipt of the correction on 27 November, the VAT due will be corrected in the declaration for November, because the confirmation arrived after the VAT-7 deadline for October.

What if the taxpayer does not receive the confirmation of delivery of the corrective invoice to the buyer? If the seller proves an attempt to provide the correction (confirmation of the receipt, confirmation of delivery of a registered letter, sent/read e-mail with the invoice in the attachment (Interpretation of the Tax Office Director in Poznań, 2016)), then, despite the lack of receipt of the confirmed correction – the tax base can be corrected. This is called the due diligence exercise – making sure that the buyer is in possession of the correction and knows that such a transaction took place. The seller adjusts the declaration for the period in which he made a documented attempt to provide the buyer with a corrective invoice [Journal of Laws 2017, item. 1221, Article 29a, clause 15, item 4]. In addition, the Act exempts transactions in which the place of taxation is outside the territory of the country, e.g. intra-Community supply of goods, from the obligation to have confirmation of provision of the correction to the recipient [Journal of Laws 2017, pos. 1221, Article 29a clause 15 items 1–3].

Source: own study.

When should the VAT due be corrected when the reason for the correction is obvious error? The provisions of the VAT Act do not regulate the invoice settlement rules 'in minus' in the case of an obvious error. In practice, it is assumed that the tax base reduction takes place in the accounting period in which the initial invoice was made. Then, the VAT-7 declaration should be corrected for the appropriate settlement period.

'In minus' corrective invoice on the basis of the VAT Act in the buyer's account books

Pursuant to the Act, if the buyer has received an invoice correction due to the granted rebate, the return of the goods or the error of the issuer is obliged to reduce the input tax, previously deducted from the initial invoice in the period in which he received the corrective invoice. However, if the buyer has not deducted the input tax from the original invoice yet, he reduces the amount of input tax to be deducted from the original invoice by the value of the input VAT adjustment in the period when he received the correction [Journal of Laws 2017, item. 1221, Article 86 clause 19a].

Example 3.

On 20 November 2017, the taxpayer received a corrective invoice for the invoice of 27 October 2017 due to the return of the purchased goods. The VAT tax charged on the initial invoice was deducted in October, so the input VAT was corrected in the declaration for November.

Source: own study.

Example 4.

Adopting the assumptions from the above example, assuming that the taxpayer did not deduct the input tax from the original invoice, because he received it, for example on 6 November, he will settle the corrective invoice along with the original invoice in the declaration for November.

There is a dilemma in the case of the buyer, if after the purchase of the goods it turns out that the supplier has been removed from the register of entrepreneurs. In the current situation, taxpayers are removed often from the database without notice about it. Such provisions to the Act were introduced in 2016. This is unfair, mainly for buyers, because when entering into a transaction with a deleted entity, they include in the account books the so-called 'dummy invoice', which threatens with very restrictive sanctions. However, if the buyer purchases goods from such an entity and deducts the VAT charged on the purchase, and after the settlement it turns out that the seller has been removed, then the buyer retains the right to deduct.

Source: own study.

This is what Directive 2006/112/EC says – if the taxpayer did not know at the time of purchase that he was participating in an unlawful act, he retains

the right to deduct (Directive 2006/112/EC, Article 176). However, opinions of tax offices in Poland are varied and often impose penalties on taxpayers if they have not adjusted the input VAT. This reveals the inexperience of tax authorities and the lack of knowledge of Community law. False interpretations and decisions are issued, which causes problems for economic entities, imposing financial sanctions on them. As announced by the Ministry of Finance, the so-called white and black databases of entities are going to be announced in the beginning of 2018 [Gazetaprawna.pl, 2017]. In practice, it is worth to check the supplier proactively (whether its NIP number is correct, whether it is an active VAT payer, entries into CEIDG, KRS registers) when the invoice is received and such confirmation attached to the invoice [Response from the Minister of Finance, 2017]. Such actions are indicated by the Ministry of Finance, but it is not included in the VAT Act, so it is uncertain whether the controlling body will not undermine taxpayers' actions in the matter of exercising due diligence in the selection of contractors.

'In plus' corrective invoice on the basis of the VAT Act in the seller's account books

This is a quite rare situation. The increase in the tax base may be caused by the fact that after the sale it was stated that the price of the goods, quantity, rate or amount of tax were understated.

Due to the lack of regularization of the 'in plus' adjustment, in business practice the reason for the adjustment is taken as the determinant in the following cases:

- an obvious mistake was made when issuing the original invoice – it corrects/increases the VAT tax due in the period when the initial invoice was settled – correction of the VAT-7 declaration for this period;
- the error on the primary invoice is the result of events that occurred after the sale and they were not predictable – the adjustment should be taken into account when the unforeseen event occurred (Biuletyn Informacyjny No. 2, 2017).

This is also confirmed by the tax authorities, for example in the Supreme Administrative Court judgment of 5 December 2013, where the Supreme Administrative Court overruled the previously issued (contested) erroneous interpretation of the Minister of Finance regarding the period for which the tax liability should be increased. The Court admitted that the company applying for

interpretation was correct, confirming that the invoice correction in the case when the reason for issuing it was an unpredictable error, should be made on an on-going basis [Judgment of the Supreme Administrative Court, 2013].

'In plus' corrective invoice on the basis of the VAT Act in the buyer's account books

Cases of such transactions are not specifically included in the VAT Act either. However, according to the rules adopted by economic entities, and confirmed by individual interpretations in the field of adjustment of input VAT 'in plus' adjustments of deductions are made on general principles. Therefore, the reason for the correction is irrelevant, because the buyer can adjust the VAT tax charged on the adjustment in the declaration not earlier than for the period in which he received the corrective invoice (Bulletin No. 10, 2017).

Formal error – wrong buyer – and the right to deduct VAT

In the Supreme Administrative Court judgment of 22 October 2015 a company asked the Tax Office Director if it was eligible to deduct input VAT from purchases if such invoices were issued to the natural person conducting the business, but after the day the natural person was transformed into a limited joint-stock partnership. The Court, describing the facts of the case, indicated that if purchases were made after the buyer changed its organizational form, but the seller continued to issue invoices to the natural person, therefore the company (as the actual recipient of the goods) has the right to deduct input VAT from such invoices. Therefore, the Court questioned the individual interpretation of the Minister of Finance issued in this case, which stated that invoices issued for a natural person after changing the organizational form to the company require adjustment of these invoices by issuing a corrective invoice or a note correcting the buyer's data. It noted that they were issued to the non-existent entity and can document a false transaction. It also added that the company will not be able to settle input VAT if it does not receive a correction relating to the buyer's position on the purchase invoices. The court of first instance supported the Minister's opinion, but the Supreme Administrative Court, when examining the company's complaint against both earlier decisions, quashed both the opinion of the Minister and the verdict of the Voivodship Administrative Court. The Supreme Administrative Court ruled that even if the purchase invoice has a formal defect – an outdated buyer –

but documents the actual transaction for taxable activity, the taxpayer has the right to deduct input VAT without the need to correct such invoice with a corrective invoice. The invoice issued did not contain a serious defect or was used for tax evasion – it documented the actual benefit. Therefore, the prohibition of tax deduction from such invoice would deprive the taxpayer (company) of the right contained in art. 86 clause 1 of the VAT Act and would violate the principle of neutrality and proportionality of VAT (Judgment of the Supreme Administrative Court, 2015). As can be seen in the verdict, the court accepted the views of the taxpayer, questioning the sentence of the Ministry of Finance and the Voivodship Administrative Court, which indicates how many mistakes are made by the tax authorities when issuing negative opinions for the taxpayers.

Correction of purchase invoice by reverse charge

In the judgment of the Voivodship Administrative Court in Łódź of 14 December 2016, the subject of the case was the settlement of the period for which invoices reducing and increasing the base of taxation from reverse invoice invoices should be settled (Voivodship Administrative Court Judgment, 2017). The company purchasing goods by reverse charge asked the Minister of Finance to issue a decision when it should settle the corrective invoices received after the transaction. This is a problematic issue, as the recipient is obliged to settle both input VAT and output VAT, and therefore it should strictly apply the principles of accounting for input VAT and due VAT. It should be noted that the legislator introducing an amendment to the VAT Act in connection with the activities under art. 17 sec. 17 clause 1 items 7–8 and Annexes No. 11 and 14, did not include the rules for accounting for any adjustments to such transactions. Therefore, it is necessary to rely on tax authorities' decisions and judgments. In the opinion of the company applying for the interpretation, the corrective 'in minus' purchase invoice should be settled for the period in which the adjustment was received, while the 'in plus' corrective invoice – including the correction reason – in the period of receipt of the original invoice (obvious mistake) or on-going (if unforeseen error). Ministry of Finance did not share the company's opinion, limiting itself to the division of correcting invoices only for the reason for issuing them:

- if an intentional error was made – the buyer settles the invoice back,
- if any unforeseen circumstances occurred – on an ongoing basis.

It is irrelevant, according to Ministry of Finance, whether they are invoices increasing or decreasing the tax base – it is a very blatant failure on the part of the Minister of Finance to issue a negative decision. Such a view is very much generalized in relation to what the provisions of the VAT Act – art. 29a clause 13–14, art. 86 clause 1 and clause 19a. The reason is that the legislator did not specify how to consider invoices increasing the tax base, but in this respect one should rely on the regulations of the courts and tax authorities issued so far. The company appealed against the decision issued to the Voivodship Administrative Court. The Court, citing previous case-law in similar cases, states that correcting invoices reducing the tax base should be accounted for in accordance with the provisions of the Act, while invoices that increase the tax base are settled due to the reason for their adjustment. The Court also pointed out that the Minister of Finance in the contested decision expressed a view contrary to previously issued decisions. In earlier opinions, the Ministry of Finance shared the view of the applying company at the time, after which it states differently in the current situation. It is the exposure of the office of the Ministry of Finance to negative perceptions by taxpayers, and also violates the trust principle contained in art. 121 of the Tax Code. The company also accused the Minister of violation introduced at the beginning of 2016 to the tax code of art. 2a, saying that situations unexplained in the tax law should be settled in favor of taxpayers, taking into account the case-law issued so far (Act, 1997, Article 2a). The author of the article reached a brochure published by the Ministry of Finance, which describes various cases concerning transactions carried out on the basis of reverse charge. There are, among others, instructions included on the settlement of corrective invoices for the reason they were issued. Therefore:

- 1) correction caused by circumstances unknown at the time of issuing the invoice – both the seller and the buyer have the right to increase/decrease the settlement value in the month of the occurrence of an unexpected event;
- 2) the correction results from the mistake made at the time of issuing the initial invoice (instead of OO, the rate of 23%):
 - a) the seller – reduces/increases the VAT tax due when the tax obligation arises from the original invoice (retroactively), corrects the VAT-7 declaration and provides the summary information VAT-27;
 - b) buyer:
 - corrects the VAT due in the statement for the period in which the tax obligation arose from the original invoice (retroactively);

- if he deducted the input VAT on the date of receipt of the original invoice, he does not adjust this deduction, provided that he shows the tax due in the correction of this declaration;
- if he has not deducted input VAT from the original invoice, he can do so in the declaration for the period in which he will show the VAT due from reverse transaction (retrospective) [MF brochure 2015].

Example 5.

On 12 September 2017 company 'Y', active VAT taxpayer, acquired 10 mobile phones for employees with a total value of PLN 10,000. The seller issued a sales invoice with a 23% VAT rate to the company. The settlement of this invoice in the seller's and buyer's books in September was as follows:

- the seller – paid due VAT – PLN 2,300 to the Tax Office in a declaration for September;
- the buyer – deducted PLN 2,300 VAT – charged for deduction in the declaration for September.

In October 2017, the seller realized that he had issued a sales invoice incorrectly, because the transaction should be settled as a reverse charge. He issued a corrective invoice, instead of 23% rate, he indicated only the net amount of PLN 10,000 and the sign 'reverse charge' note. The tax consequences of such adjustment:

- the seller – reduces the tax due in September, corrects the VAT-7 declaration, completes VAT-27 with the indication of the buyer of goods;
- the buyer – due to the fact that he deducted the VAT calculated in September, he does not adjust this deduction, corrects the VAT-7 declaration by the value of tax due in item 11, and fills in VAT-27.

Table 1. Records of sales invoices from the point of view of the seller and the buyer

Seller	Account	Buyer	Account
net – 10000	Credit 700	net – 10,000	Debit 405
VAT 23% – 2300	Credit 222–23	VAT 23% – 2,300	Debit 221–23
gross – 12300	Debit 200	gross – 12300	Credit 210

Source: own study on the basis of the Ministry of Finance brochure referred to.

Analyzing the above example, the explanations of the Ministry of Finance and the court ruling cited, it should be stated that each case of issuing the correction to the invoice 'reverse charge' must be considered individually. Depending on the reason for the correction, the tax solution may differ, therefore each situation should be analyzed individually.

Summary

The problem of the occurrence of corrective invoices in the course of business is very broad, because many issues with which taxpayers meet in practice have not been defined by the legislator. The specificity of the activities carried out is very diverse, which is why individual cases often happen, as to which taxpayers have high doubts as to the resolution. Therefore, it is necessary that, as for example in the case of adjustments increasing the tax base or adjustments to the reverse charge, they apply for individual interpretation to the tax authorities. Very often they are not binding decisions, though. It is the taxpayer who is responsible for adopting a specific solution. Therefore, the author of the article believes that starting with the intention of another amendment to the VAT Act, the legislator should scrupulously support the specification of regulations related to the settlement of correcting invoices.

Bibliography

- Fiskus będzie miał teraz do dyspozycji dwie listy: czarną i białą*, Gazeta prawna.pl [online], <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1074108,czarna-i-biala-lista-fiskusa.html>, dostęp: 01.12.2017 r.
- Rozliczanie faktur korygujących w 2017 r. – VAT, podatki dochodowe i ewidencja księgowa* (2017), „Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych” Nr 2 (937), s. 12, Wyd. Gofin.
- Faktura korygująca – rozliczenie VAT, podatku dochodowego i ewidencja księgowa u nabywcy*, Wyd. Gofin [online], <http://www.sgk.gofin.pl/11,4613,213226,faktura-korygujaca-rozliczenie-vat-podatku-dochodowego.html>, dostęp: 02.12.2017 r.
- Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT* (2015), Broszura Ministerstwa Finansów [online], <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Broszura-zmiany+w+zakresie+odwroconego+VAT.pdf>, dostęp: 02.12.2017 r.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2017 r., poz. 1221), stan prawny 2017 r.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201), stan prawny 2017 r.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2016r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2016 r. nr 177/9), stan prawny 2017 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29.11.2016 r. nr 3063-ILPP2-2.4512.96.2016.2.MŁ [online], <https://interpretacje-podatkowe.org/faktura-korygujaca/3063-ilpp2-2-4512-96-2016-2-ml> dostęp: 30.11.2017 r.

Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 01.08.2017 r. na interpelację w sprawie dodatkowej weryfikacji kontrahentów, znak DPP1.054.11.2017 [online], <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47F0/%24FILE/i14059-o1.pdf>, dostęp: 01.12.2017 r.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 05.12.2013 r., sygn. akt I FSK 1710/12 [online], http://www.orzeczenia.com.pl/orzeczenie/aw593/nsa,I-FSK-1710-12,podatek_od_towarow_i_uslug_interpretacje_podatkowe/1/, dostęp: 01.12.2017 r.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22.10.2015 r. sygn. akt I FSK 1131/14 [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67F107D847>, dostęp: 02.12.2017 r.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 14.12.2017r. sygn. akt I SA/Łd 898/16, [online], http://www.orzeczenia-nsa.pl/wyrok/i-sa-ld-898-16/podatek_od_towarow_i_uslug_interpretacje_podatkowe/25d28c.html, dostęp: 02.12.2017 r.

Anna Spoz¹

Wydział Nauk Społecznych, Katedra Instytucji i Rynków Finansowych
Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

Zakres i użyteczność informacji sprawozdawczej w procesie komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem

The Scope and Usefulness of Reporting Information in the Communication of Entity with its Environment

Abstract: The final product of the accounting is a financial statement. Nowadays financial statements are evolving in two directions: introducing simplifications for micro and small units and increasing the scope and detail of reporting for large entities.

The purpose of this article is to present the place and significance of reporting information in the communication of company with its environment.

Key words: financial statement, reporting information.

Wstęp

Przejście z ery industrialnej do postindustrialnej według D. Bella [1975] lub piątej fali J. Schumpetera wywołało zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez podmioty systemu społeczno-gospodarczego na niespotykaną dotąd skalę. Informacja stała się czwartym czynnikiem produkcji, ale w odróżnieniu od pozostałych: niematerialnym, nieograniczonym i niewyczerpywalnym [Kamela-Sowińska 2006]. I paradoksalnie, choć obecnie jednostki funkcjonujące na rynku „bombardowane” są ogromem różnorodnych informacji, to zdolność do pozyskania i wyłonienia tej właściwej oraz umiejętność i szybkość jej wykorzystania niejednokrotnie determinują sukces rynkowy firmy.

¹ aspoz@kul.lublin.pl

Finalnym produktem systemu rachunkowości jest sprawozdanie finansowe. Zwiększające się potrzeby informacyjne jego użytkowników z jednej strony, z drugiej zaś trudność i koszt przygotowania sprawozdań finansowych sprawiły, że obecnie jesteśmy świadkami jego ewolucji w dwóch kierunkach: uproszczeń wprowadzanych dla mikro i małych jednostek oraz zwiększenia zakresu i szczegółowości raportowania dla dużych i ważnych jednostek z punktu widzenia społeczno-gospodarczego.

Celem artykułu jest przedstawienie miejsca i znaczenia informacji sprawozdawczej w procesie komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem. Oprócz głównego celu określone zostały następujące cele szczegółowe:

1. Ustalenie cech, jakimi powinna charakteryzować się informacja sprawozdawcza, by była użyteczna dla jej odbiorców.
2. Porównanie zakresu informacyjnego sprawozdań finansowych mikro i małych jednostek oraz podmiotów dużych i jednostek zainteresowania publicznego.
3. Przeanalizowanie wpływu zakresu ujawnień na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Metodami badawczymi wykorzystanymi w opracowaniu jest krytyczna analiza obowiązujących regulacji prawnych, metoda opisu, porównania, wnioskowania oraz dedukcji. Rezultatem badania jest odpowiedź na pytanie, jak publikowane informacje sprawozdawcze mogą wpływać na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Znaczenie informacji w funkcjonowaniu współczesnego przedsiębiorstwa

Przejsie do piątej fali Schumpetera, a więc do gospodarki opartej na wiedzy w sposób znaczący zmieniło warunki funkcjonowania przedsiębiorstw. Rozwój technik informacyjno-komunikacyjnych w tym sieci cyfrowych i Internetu skrócił czas przepływu informacji, a ona sama stała się łatwo dostępna. Konkurencja nabrała globalnego charakteru, gdyż odległość pomiędzy partnerami biznesowymi przestała być problemem. Nowego znaczenia nabrało natomiast pytanie, o sposoby weryfikacji wiarygodności kontrahentów. Walka o klienta uległa zaostrzeniu. Konsument stał się jeszcze bardziej wymagający, a decyzje o zakupie coraz częściej podejmuje w oparciu o analizę dostępności produktu i jego ceny nie tylko na rynku lokalnym, ale również krajowym i zagranicznym.

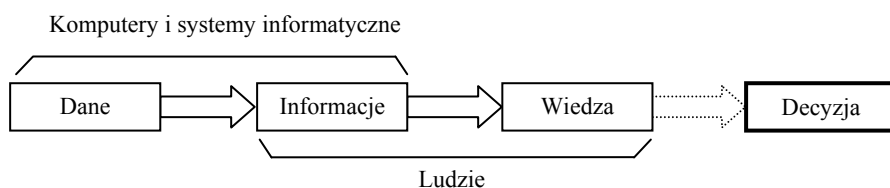
Przedsiębiorstwa chcące utrzymać lub wzmocnić swoją pozycję na rynku muszą stale pozyskiwać i analizować informacje o zmianach zachodzących w ich mikro- i makrootoczeniu, by móc uwzględnić je w podejmowanych decyzjach. Sukces rynkowy współczesnych firm niejednokrotnie uzależniony jest zatem od szybkości pozyskania informacji i umiejętności jej wykorzystania.

Informacja stała się jednym z najistotniejszych zasobów przedsiębiorstwa, tyle że w odróżnieniu od pozostałych (ziemi, kapitału i pracy) ma charakter niematerialny, jest nieograniczona i niewyczerpywalna [Kamela-Sowińska 2006]. W gospodarce opartej na wiedzy ogrom informacji docierających do podmiotów funkcjonujących na rynku sprawia, że kluczową kompetencją skutecznego menedżera, ale i inwestora stała się zdolność do wybrania i wykorzystania istotnych informacji. Ich nadmiar bowiem może prowadzić do paraliżu decyzyjnego.

C. Shapiro, H.R. Varian zwracają natomiast uwagę na fakt, że informacja jest droga w produkcji, ale tania w reprodukcji [Shapiro, Varian 1998, s. 21]. Z punktu widzenia możliwości zdobycia i utrzymania przewagi konkurencyjnej, dla przedsiębiorstw równie ważne jak samo pozyskanie informacji jest jej ochrona przed konkurencją. Informacja jest bowiem coraz częściej kluczowym i niezużywalnym czynnikiem konkurencyjności przedsiębiorstwa [Kłosiewicz-Górecka, Czapska, Bielska 2015].

W życiu codziennym pojęcia: dane, informacja i wiedza są używane zamiennie, a tymczasem ich znaczenie jest różne. Wzajemną zależność pomiędzy w/w pojęciami przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Zależność pomiędzy danymi, informacją i wiedzą



Źródło: opracowanie własne.

Informacja jest „etapem przejściowym” pomiędzy danymi i wiedzą. Powstaje w efekcie przetworzenia danych, dlatego też powinna być rozpatrywana w odniesieniu do odbiorcy, który odczytuje ją w określonym kontekście. Informacje o określonej strukturze, pozyskane i/lub wykorzystane w określo-

nym celu tworzą wiedzę, potrzebną w procesie podejmowania decyzji [Materska 2013, s. 15]. Trafność podjętych decyzji uzależniona jest od ilości i jakości posiadanych informacji oraz od cech charakterologicznych i kompetencji osób je interpretujących.

W literaturze przedmiotu nie ma jednej ogólnie przyjętej definicji „jakości informacji”. Najczęściej pojęcie to opisywane jest za pomocą przynależnych ich atrybutów [Buśko, Filipek, Śliwieński 1980; Boruszewski 2012]. Szeroki zestaw atrybutów jakości informacji zaproponowała J. Błażyńska [2015] zaliczając do nich: aktualność, bezbłądność, dokładność, dostępność, istotność, jednoznaczność, kompletność, neutralność, porównywalność, przydatność, spójność, sprawdzalność, terminowość, wiarygodność i zrozumiałość.

Według zapisów zawartych w Założeniach koncepcyjnych MSSF informacje sprawozdawcze powinny cechować się: zrozumiałością, przydatnością, wiarygodnością i porównywalnością. Zrozumiałość oznacza łatwość ich odczytania i identyfikacji informacji przez użytkownika, przy założeniu, że posiada on dostateczną wiedzę z zakresu biznesu, ekonomii i rachunkowości. Warto podkreślić, że zgodnie z Założeniami koncepcyjnymi, w sprawozdaniu finansowym jednostki powinny zostać ujęte także skomplikowane zagadnienia, jeśli są istotne w procesie podejmowania decyzji gospodarczych, nawet jeśli dla części interesariuszy będą niezrozumiałe.

Zasada istotności ogrywa znaczącą rolę także w kwestii oceny przydatności informacji. Pod tym pojęciem rozumieć należy użyteczność informacji sprawozdawczych w procesie podejmowania decyzji gospodarczych. Informacje te powinny być pomocne w ocenie przeszłych, teraźniejszych lub przyszłych zdarzeń i podjętych decyzji. W tym celu zdarzenia nietypowe, incydentalne lub jednorazowe powinny być prezentowane oddzielnie, a istotne informacje z nimi związane dodatkowo umieszczone.

Zarówno Założenia koncepcyjne MSSF jak i ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość stosowania uproszczeń, jeśli nie wpłynie to negatywnie na rzetelność i jasność sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. W dobie nadmiaru informacji zasada ta nabiera szczególnego znaczenia. Jednak jej stosowanie w praktyce rodzi wiele dylematów. Po pierwsze kierownik jednostki, a w jego imieniu główny księgowy w oparciu o posiadaną wiedzę i doświadczenie subiektywnie ocenia istotność poszczególnych informacji oraz określa wymierną wartość pozycji lub próg dozwolonego błędu w przypadku pominięcia lub zniekształcenia tej pozycji.

Ocena istotności informacji sprawozdawczej uzależniona będzie od wielkości i rodzaju podmiotu, którego dotyczy. W przypadku małych jednostek, w których sprawozdanie finansowe najczęściej traktowane jest jako kolejny, ustawowy obowiązek konieczny do wypełnienia, a nie stanowi podstawy do podejmowania decyzji gospodarczych zakres uproszczeń może być większy. Zupełnie inaczej jest w przypadku dużych podmiotów, ważnych z punktu widzenia społeczno-gospodarczego, w których zakres informacji sprawozdawczych i sposób ich prezentacji jest niezwykle ważny. Sprawozdanie finansowe takich podmiotów jest przedmiotem analiz szerokiego grona jego użytkowników, a zastosowane uproszczenia, jeśli wprowadzą w błąd interesariuszy skutkować mogą nietrafionymi decyzjami zarządczymi i inwestycyjnymi. W tym miejscu należy podkreślić, że o istotności i przydatności informacji nie decyduje jej wartość. Decyzję o zmianie zakresu działalności przedsiębiorstwa, choć wartościowo mało istotna w danym okresie może mieć znaczący wpływ na wyniki przedsiębiorstwa osiągane w przyszłości [Adamczyk 2012, s. 397]. Wiarygodność informacji oznacza rzetelne i wolne od błędów odzwierciedlenie operacji gospodarczych. W sprawozdaniu finansowym informacje powinny być przedstawione obiektywnie i bezstronnie, czyli w taki sposób, który nie determinuje ich oceny przez użytkownika.

W odniesieniu do tej cechy warto wspomnieć o zasadzie przewagi treści nad formą, która zobowiązuje jednostki do ujmowania zdarzeń gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną, która nie zawsze jest tożsama z formą prawną. Przykładem może być umowa leasingu, która zgodnie z zapisami prawnymi powinna zostać zakwalifikowana jako pożyczka.

Z punktu widzenia wiarygodności informacji sprawozdawczych ważna jest także zasada wiarygodnej wyceny. Przyjęta metoda wyceny oraz subiektywność w wycenie niektórych zasobów przedsiębiorstwa wpływa na wartość bilansową tych pozycji oraz całkowitą sumę aktywów i pasywów.

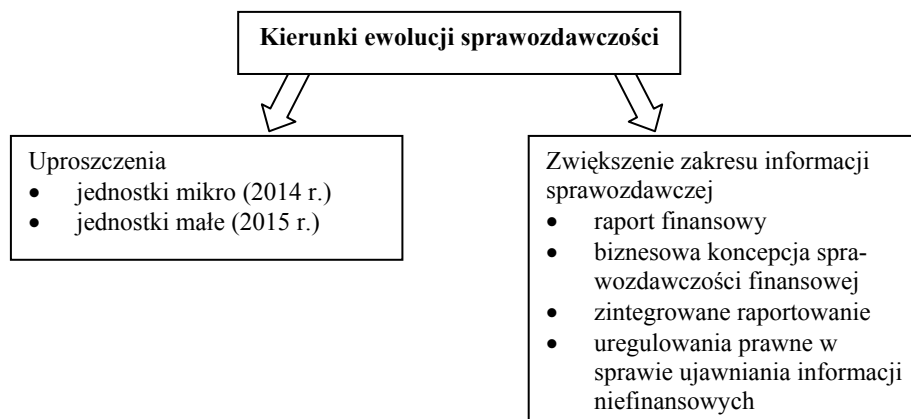
Ostatnią cechą jakościową informacji sprawozdawczych jest porównywalność, która umożliwia przeprowadzenie analizy komparatywnej sytuacji majątkowo-finansowej i wyniku finansowego danej jednostki w różnych okresach lub w odniesieniu do innych podmiotów. W tym celu przedsiębiorstwa powinny stosować podobne zasady sporządzania sprawozdań finansowych (ciągłość sposobu prezentacji i grupowania pozycji) w kolejnych okresach, a ich ewentualna zmiana powinna być odnotowana w informacji dodatkowej, by zmiana wartości poszczególnych pozycji wynikająca z odmiennych zasad wyceny mogła być prawidłowo interpretowana.

Jakość informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych determinuje ich użyteczność w procesie podejmowania decyzji gospodarczych. Podejmowania trafnych decyzji tak menedżerskich jak i inwestycyjnych jest możliwe tylko w oparciu o informacje charakteryzujące się w/w cechami.

Zakres informacji sprawozdawczej poszczególnych przedsiębiorstw

Sprawozdanie finansowe jest ostatecznym produktem systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi MSSF i zapisami ustawy o rachunkowości ma rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową przedsiębiorstwa i jego wynik finansowy. Jego celem jest obsługa tych użytkowników, którzy polegają na sprawozdaniach finansowych jako podstawowym źródle informacji o działalności spółek (...)” [Trueblood 1973]. Obecnie jesteśmy świadkami rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw w dwóch przeciwstawnych kierunkach: poszerzenia zakresu informacji sprawozdawczych dla dużych i ważnych z punktu widzenia społeczno-gospodarczego jednostek oraz uproszczeń w odniesieniu do mikro i małych jednostek (rysunek 2).

Rysunek 2. Kierunki ewolucji sprawozdawczości przedsiębiorstw



Źródło: opracowanie własne.

Poszerzenie zakresu informacji sprawozdawczej i zwiększenie przejrzystości sporządzanych sprawozdań finansowych uzasadniają takie teorie przed-

siębiorstwa jak: teoria interesariuszy, teoria legitymizacji, teoria asymetrii informacji, teoria społecznej odpowiedzialności itd. Współcześni użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że wprowadzane rozwiązania (nowe modele sprawozdawczości) umożliwią pełniejsze zobrazowanie sposobu działania przedsiębiorstwa i jego wartości. Dotychczasowy zakres informacji sprawozdawczych uzupełniany jest zatem o informacje niefinansowe. Dla części podmiotów takie działania wynikają z autonomicznej decyzji kierownictwa wpisując się w trend sprawozdawczości zintegrowanej oraz społecznej odpowiedzialności biznesu. Część jednostek została zobligowana zapisami prawnymi. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 roku oraz znowelizowana ustawa o rachunkowości zobowiązały jednostki zainteresowania publicznego do sporządzania oświadczenia na temat informacji niefinansowych. Powinno ono zawierać co najmniej: zwięzły opis modelu biznesowego jednostki, kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki, opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu oraz opis istotnych ryzyk związanych z tymi sprawami. W oświadczeniu powinny się znaleźć także informacje na temat procesów należytej staranności wprowadzanych przez jednostkę [Dyrektywa 2014/95/EU, Ustawa z 29 września 1994].

Przyjmując założenie, że udział aktywów niematerialnych w całkowitej wartości przedsiębiorstw systematycznie wzrasta, a informacje o charakterze niefinansowym mogą w sposób znaczący wpływać na wynik finansowy podmiotów (np. utrata reputacji), trudno odmówić słuszności wprowadzanym regulacjom. Warto jednak zastanowić się nad odpowiedzią na następujące pytania:

1. Jaki cel będzie realizowało kierownictwo przedsiębiorstwa tworząc oświadczenie na temat informacji niefinansowych, tj. zwiększenie rzetelności i jasności prezentowanego obrazu przedsiębiorstwa czy kreacja jego marketingowego wizerunku? Odejście od „twardych” i łatwo weryfikowalnych zasad tworzenia sprawozdań finansowych może przysporzyć trudności w ocenie prawidłowości i rzetelności jego sporządzenia. A konsekwencją subiektywności w wyborze ujawnianych informacji (finansowych i niefinansowych) może być kreacja obrazu przedsiębiorstwa w oczach użytkowników sprawozdania finansowego przez osoby je tworzące zamiast

obiektywnego przedstawienia sytuacji majątkowo-finansowej i wyniku finansowego jednostki. W tym miejscu nasuwa się kolejne pytanie:

2. Czy i jakim podmiotom zostanie powierzony obowiązek oceny prawdziwości i rzetelności prezentowanych informacji niefinansowych? Zdaniem autorki, słusznie nie zwiększono zakresu obowiązków i odpowiedzialności biegłych rewidentów, gdyż weryfikacja takich oświadczeń wymagała będzie od nich zdobycia nowych kompetencji. Jeśli jednak tego typu oświadczenia nie będą podlegały kontroli, to powstaje pytanie, czy jednostki będą dochowywały należytej staranności przy ich sporządzaniu?
3. Czy poszerzenie informacji sprawozdawczych o informacje niefinansowe nie spowoduje „przeładowania” informacyjnego sprawozdań finansowych, a przez to zmniejszenie ich przejrzystości i zwiększenie trudności w wyodrębnieniu informacji istotnych? Na ten problem zwróciła uwagę IASB wprowadzając zmiany do MSR1 dające możliwość ujęcia w notach objaśniających tylko tych informacji, które są istotne dla użytkowników sprawozdania. Warto jednak podkreślić, że biorąc pod uwagę ilość i różnorodność odbiorców sprawozdania finansowego poszczególnych rodzajów jednostek niezwykle trudno jest wybrać te najistotniejsze. Pojawia się również problem poruszany już w opracowaniu, tj. subiektywności wyboru ujawnianych informacji sprawozdawczych.
4. Jak zakres ujawnienia informacji sprawozdawczych wpłynie na konkurencyjność przedsiębiorstw? Ustawodawca zobowiązał wybrane podmioty gospodarcze do ujawnienia w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych zwięzłego opisu modelu biznesowego. Zadaniem autorki przyjęte rozwiązanie jest optymalne. Daje bowiem możliwość poinformowania interesariuszy o modelu funkcjonowania przedsiębiorstwa, nie narażając go jednocześnie na ujawnienie tajemnic przedsiębiorstwa, a przez to chroniąc jego pozycję konkurencyjną. Należy pamiętać, że odbiorcami sprawozdań finansowych jednostki jest poza partnerami biznesowymi i kadrą zarządczą także konkurencja.

W przeciwnym kierunku ewoluuje sprawozdawczość mikro i małych jednostek. Nowelizacja ustawy o rachunkowości z 2014 roku wprowadziła nowy wzór sprawozdania finansowego dla mikrojednostek. Choć podobnie jak w innych jednostkach składa się ono z: bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej to jego zakres informacyjny uległ znacznemu zmniejszeniu. Szczególnie jest to widoczne w odniesieniu do bilansu.

Aktywa co prawda zachowały podział na aktywa trwałe, obrotowe, należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy oraz udziały (akcje) własne, ale ich szczegółowość została zredukowana. W ramach aktywów trwałych wyróżnione zostały jedynie środki trwałe, a aktywa obrotowe zostały wyłącznie podzielone na zapasy i należności krótkoterminowe.

Pasywa zawierają podział na kapitał własny, w ramach którego wyszczególniono kapitał podstawowy oraz zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, które podzielono na rezerwy na zobowiązania oraz zobowiązania z tytułu kredytów i pożyczek. Biorąc pod uwagę fakt, że mikrojednostkami mogą być podmioty posiadające sumę aktywów do 1 500 000 zł, przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów do 3 000 000 zł oraz średnioroczne zatrudnienie nieprzekraczające 10 osób powstaje pytanie, czy tak ubogie w informacje sprawozdanie finansowe będzie satysfakcjonujące dla podmiotów współpracujących z przedsiębiorstwem? Zdaniem autorki zdecydowana większość partnerów biznesowych poprosi o dodatkowe zestawienia, zawierające tak ważne do oceny wiarygodności biznesowej jednostki informacje na temat zobowiązań z tytułu dostaw i usług, zobowiązań publiczno-prawnych, środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych, czy należności z tytułu dostaw i usług.

Podobne pytania nasuwają się także w stosunku do wzoru rachunku zysków i strat mikrojednostek, który nie przewiduje np. wyodrębnienia kosztów i przychodów finansowych. Dlatego, zdaniem autorki, sprawozdania finansowe w tej formule zamiast ograniczyć czas i koszt jego sporządzania przez większość mikro podmiotów będzie traktowane jak dodatkowy obowiązek ustawowy, który należy wypełnić. Na potrzeby zarządcze oraz w kontaktach biznesowych będą natomiast tworzyły dodatkowe zestawienia zawierające dane niewyszczególnione w przygotowanych wzorach lub mimo możliwości skorzystania z formuły dla jednostek mikro będą wykorzystywały formułę dla małych podmiotów.

Sprawozdanie finansowe małych jednostek, korzystając z pewnych uproszczeń w strukturze bilansu, rachunku zysków i strat oraz skróconej informacji dodatkowej, dostarcza wystarczających informacji do oceny sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego jednostki. Ustawodawca zmniejszając szczegółowość poszczególnych pozycji bilansu i rachunku zysków i strat, dając jednostkom możliwość rezygnacji ze sporządzania rachunku przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym oraz możliwość stosowania wyceny według kosztu historycznego, a nie wartości godziwej

przyczynia się do oszczędności czasu i kosztu sporządzania sprawozdań finansowych bez negatywnego wpływu na jego jakość i zakres informacji sprawozdawczych w nim zawartych.

Podsumowanie

Pomimo krytyki sprawozdań finansowych płynącej ze strony teoretyków i praktyków rachunkowości, nadal jest ono podstawowym narzędziem komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem. Na podstawie analizy informacji w nich zawartych podejmowane są decyzje o charakterze menedżerskim i inwestycyjnym. Dlatego tak ważne jest, by informacje sprawozdawcze były zrozumiałe, przydatne, wiarygodne i porównywalne.

Sprawozdawczość przedsiębiorstw ewoluuje w dwóch kierunkach. Z jednej strony zwiększany jest zakres informacyjny dla podmiotów dużych i ważnych z punktu widzenia społeczno-gospodarczego, z drugiej wprowadza się uproszczenia dla mikro i małych jednostek. Zdaniem autorki wyznaczone kierunki rozwoju sprawozdawczości są słuszne. Wprowadzając nowe rozwiązania trzeba jednak pamiętać, by czas i koszt związany ze sporządzeniem sprawozdań nie był wyższy niż korzyści płynące z ich użytkowania oraz by dopuszczone uproszczenia nie były zbyt duże. Trzeba bowiem pamiętać, że jego podstawowym celem jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Sprawozdanie finansowe będzie tylko wtedy użyteczne, gdy pozwoli na zrozumienie przez jego użytkownika sposobu działania przedsiębiorstwa i tworzenia jego wartości, pozwoli na wyróżnienie istotnych informacji i umożliwi podjęcie decyzji menedżerskich i inwestycyjnych.

Bibliografia

- Adamczyk M. (2012), *Jakość informacji finansowych jako podstawa wiarygodności sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 53, s. 397.
- Bell D. (1975), *Nadejście społeczeństwa postindustrialnego: próba prognozowania społecznego*, Instytut Badania Współczesnych Problemów Kapitalizmu, Warszawa.
- Błażyńska J. (2015), *Użyteczność informacji finansowych sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Warszawa.
- Boruszewski J. (2012), *Jakość i wiarygodność informacji w infobrokerstwie*, „Lingua Ac Communitas”, Vol. 22.

- Buśko B., Filipek H., Śliwieński J. (1980), *Wiarygodność informacji ekonomicznej w systemach informacyjnych*, PWE, Warszawa.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawnienia informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 330/1.
- Kłosiewicz-Górecka U., Czapska J., Bielska A. (2015), *Źródła i rodzaje informacji rynkowych oraz znaczenie wywiadu biznesowego w polskich firmach*, Instytut Badań Rynku, Konsumpcji i Konunktur (IBRKK), Warszawa.
- Materska K. (2013), *Jak szukać w oceanie informacji. Poradnik dla przedsiębiorców*, ZPWIM, Tekst sp. j. Emilia Zonik i Wspólnicy, Warszawa.
- Shapiro C., Varian H. R (1998), *A Strategic Guide to the Network Economy*, Harvard Business Review Press.
- Trueblood R. M. (1973), *Study Group on the Objectives of Financial Statement*, AICPA, New York.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2016 r., poz.1047.
- Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rynkiewicz B. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Sabina Rokita¹

Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości

Politechnika Rzeszowska

Anna Prusak²

Katedra Zarządzania Jakością

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Rola monitoringu i kontroli finansów w projektach unijnych realizowanych przez przedsiębiorstwa

The Role of Monitoring and Finance control in the EU Funded Projects Realized by Enterprises

Abstract: The paper addresses one of the most important problems of enterprises that implement projects co-financed from EU funds, i.e. monitoring and financial control. All expenditures incurred within the framework of the European funds must be certified, which consists in checking whether the financial documents are reliable and comply with the law. In the case of irregularities in spending the EU funds, the money received from grant must be returned. The paper presents how to obtain the EU grant, and then how to settle the project so that the money would not be returned and the project is successful. The authors provide a case study of monitoring and financial control during the project implementation by micro-enterprise, which received the EU grant within the Fast Track call (Operational Program Smart Growth, Activity 1.1.1.). It is one of the most popular calls for entrepreneurs who want to develop and implement innovative products or services. The money can be spent i.a. for personnel remuneration, materials and depreciation of or renting research equipment. This call is announced for 8 months a year by the National Center for Research and Development, and the applications submitted are evaluated each month. The case study was prepared on the base analysis of the

¹ srokita@prz.edu.pl

² anna.prusak@gmail.com

company's project documentation and the interview conducted with the project team.

Key words: monitoring, financial control, EU projects, research and development, entrepreneurs.

Wprowadzenie

Od dnia 1 maja 2004 r. Polska stała się pełnoprawnym beneficjentem funduszy unijnych w ramach polityki regionalnej³. Polityka regionalna, zwana także polityką spójności, ma swoje źródło w dysproporcjach rozwoju poszczególnych regionów Wspólnoty. Unia Europejska wspiera rozwój regionów korzystając z trzech instrumentów finansowych: funduszy strukturalnych (tj. Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego – EFRR i Europejski Fundusz Społeczny – EFS), pożyczek Europejskiego Banku Centralnego (EBI) oraz Funduszu Spójności. Wsparcie to udzielane jest w ramach tzw. długoletnich budżetów (perspektyw finansowych), obecnie jest to budżet siedmioletni (2014-2020). Do Polski kierowane są środki finansowe mające na celu wspomaganie inwestycji i projektów. Te z kolei oddziałują na rozwój społeczno-ekonomiczny regionów, wzrost ich konkurencyjności oraz poprawę poziomu życia ludności (Grupa i Kozieł 2014). Tym samym fundusze unijne są obecnie jednym z podstawowych źródeł finansowania projektów w sektorze przedsiębiorstw w Polsce w ramach polityki regionalnej UE.

Największym, ogólnopolskim programem przeznaczonym dla przedsiębiorstw jest PO Inteligentny Rozwój, zastępujący PO Innowacyjna Gospodarka z poprzedniej perspektywy (2007–2013). Jego celem jest pobudzenie innowacyjności gospodarki poprzez wymóg, nałożony na przedsiębiorstwa, aby prowadziły one działalność badawczo-rozwojową, której rezultatem będzie innowacyjny⁴ produkt lub usługa. Jest to podstawowa różnica w porównaniu do poprzedniej perspektywy (2007–2013), kiedy najbardziej popularną formą unijnego wsparcia dla przedsiębiorstw były dotacje na inwestycje [Krasuska 2014]. Obecnie wszystkie wnioski projektowe składane przez przedsiębiorstwa w ramach PO Inteligentny Rozwój (POIR) muszą uwzględniać badania, rozwój i innowacje,

³ Do 1 maja 2004 Polska korzystała z tzw. funduszy przedakcesyjnych. Oprócz polityki regionalnej, Polska korzysta z instrumentów innych polityk, np. Wspólna Polityka Rolna finansowana m.in. przez Europejski Fundusz Rolny Rozwoju Obszarów Wiejskich.

⁴ Innowacyjność rozumiana jako innowacje technologiczne w obrębie produktów procesów (TPP), zgodnie z definicją podaną w Podręczniku Oslo [2005].

nawet jeśli celem przedsiębiorstwa jest rozbudowa infrastruktury⁵. Szczegółowy opis celów POIR, jak również poszczególnych działań i poddziałań, w ramach których ogłaszane są konkursy, został zbiorczo opisany np. przez Prusak [2017], ale informacje na ten temat można także znaleźć na stronie internetowej w serwisie POIR [Serwis Programu Inteligentny Rozwój].

Celem artykułu jest przedstawienie ścieżki, jaką muszą przejść przedsiębiorstwa aby pozyskać dotację na realizację projektu z funduszy unijnych, a następnie rozliczyć projekt tak, aby tej dotacji nie trzeba było zwracać, a projekt zakończył się sukcesem. W pierwszej części odniesiono się do jednego z najpopularniejszych konkursów dla przedsiębiorców w Polsce – Szybkiej Ścieżki (POIR 1.1.1.). Wszystkie wydatki ponoszone w ramach funduszy europejskich muszą być certyfikowane. Polega to na sprawdzeniu, czy dokumenty finansowe są rzetelne, oparte na wiarygodnych dokumentach i zgodne z przepisami prawa. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wydawaniu środków unijnych pieniądze otrzymane z dofinansowania podlegają zwrotowi [Ministerstwo Rozwoju, Portal Funduszy Europejskich 2014–2020]. Dlatego monitoring i kontrola finansowa pełni kluczową rolę w realizacji projektów unijnych w przedsiębiorstwach (ale nie tylko). W drugiej części artykułu zostały wyjaśnione podstawowe pojęcia związane z finansami i rozliczaniem projektów unijnych. Problemy związane z monitoringiem i kontrolą finansową zostały następnie przedstawione i omówione na przykładzie start-upu, realizującego projekt w ramach Szybkiej Ścieżki (POIR 1.1.1.). Dane zostały pozyskane na podstawie analizy dokumentacji projektowej przedsiębiorstwa oraz wywiadu z zespołem projektowym.

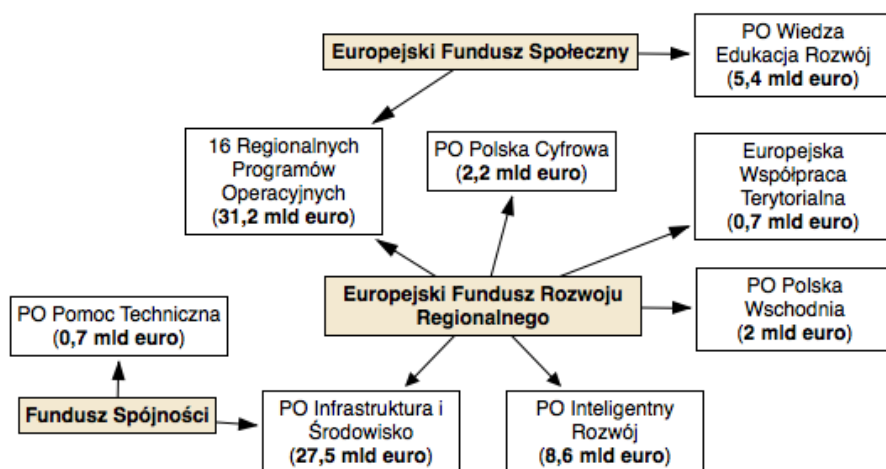
Projekty unijne w przedsiębiorstwach 2014–2020

Ścieżka prowadząca od podziału funduszy unijnych na poziomie poszczególnych krajów aż do realizacji projektu przez konkretne przedsiębiorstwo jest długa i złożona. W Polsce wsparcie finansowe pochodzące z funduszy strukturalnych (EFRR, EFS) i Funduszu Spójności udzielane jest w ramach tzw. programów operacyjnych (rys. 1).

⁵ Wnioski na projekty polegające na rozbudowie infrastruktury badawczej można składać w ramach konkursu ogłaszanego przez Ministerstwo Rozwoju w ramach działania POIR 2.1. 2.1 Wsparcie inwestycji w infrastrukturę B+R przedsiębiorstw.

Za wdrażanie programów w Polsce odpowiedzialne jest Ministerstwo Rozwoju, którego zadaniem jest koordynowanie całości tego procesu. Jednakże odpowiedzialność za rozdzielanie i kontrolowanie funduszy, w tym przygotowanie procedur i kryteriów wyboru projektów, podzielona jest pomiędzy wiele instytucji, w tym instytucje zarządzające na poziomie centralnym (Minister Rozwoju) i regionalnym (Urzędy Marszałkowskie województw), instytucje pośredniczące, instytucje wdrażające, instytucja audytowa oraz komitety monitorujące [Ministerstwo Rozwoju, Portal Funduszy Europejskich 2014–2020].

Rysunek. 1. Finansowanie Programów Operacyjnych w Polsce 2014–2020



Źródło: opracowanie własne.

Pozyskanie dotacji unijnej przez przedsiębiorstwo polega na przygotowaniu dokumentacji projektowej według wytycznych danego konkursu, ogłaszanego na stronie odpowiedniej instytucji zarządzającej, pośredniczącej lub wdrażającej. Przykładowo, w ramach POIR jednym z najpopularniejszych i najczęściej ogłaszanych naborów jest tzw. Szybka Ścieżka⁶, czyli Poddziałanie 1.1.1 (Badania przemysłowe i prace rozwojowe realizowane przez przedsiębiorstwa). Instytucją pośredniczącą w obsłudze tego konkursu jest Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR). Każdy nabór podzielony jest na etapy, a każdy etap trwa miesiąc. Aby projekt skierowano do oceny w danym miesiącu

⁶ Nazwa „Szybka Ścieżka” pochodzi od bardzo krótkiego czasu oceny wniosków, w porównaniu do innych poddziałań. Przeciętnie wynosi on 2-3 miesiące od momentu złożenia dokumentacji do momentu ogłoszenia wyników.

cu, należy złożyć wniosek najpóźniej ostatniego dnia miesiąca poprzedzającego. Analiza informacji na stronie NCBR pokazuje, że nabory w ramach Szybkiej Ścieżki mają charakter ciągły. Osobno ogłaszane są nabory przeznaczone dla MŚP, a osobno dla dużych przedsiębiorstw, co wiąże się z minimalną wymaganą wysokością kosztów kwalifikowalnych projektu, tj. 2 mln zł dla MŚP, 5 mln zł dla dużych przedsiębiorstw. Możliwość składania wniosku w ramach naboru dla MŚP to 8 miesięcy w roku, dla dużych – 7 miesięcy. Przeprowadzono także dodatkowy nabór dla MŚP (3/1/1/1./2017) na finansowanie projektów małych, których wartość kosztów kwalifikowalnych nie przekracza 1 500 000 zł, a ich minimalny poziom wynosi 300 000 zł [Program Operacyjny Inteligentny Rozwój]. Łączna kwota przyznanego dotychczas⁷ dofinansowania w ramach POIR 1.1.1. wynosi 3,57 mld zł. Intensywność wsparcia w ramach pomocy publicznej, czyli poziom dofinansowania projektu ze środków unijnych zależy od trzech czynników [Prusak 2017]:

- rodzaju prowadzonych w projekcie działań badawczo-rozwojowych, tj. czy wnioskodawca planuje realizację badań przemysłowych i prac rozwojowych, czy jedynie prac rozwojowych (które są obligatoryjne);
- statusu wnioskodawcy, tj. czy jest przedsiębiorcą mikro/małym, średnim czy dużym;
- deklaracji prowadzenia działań upowszechniających wyniki prac B+R (tzw. premia za upowszechnianie⁸ wynosząca dodatkowo 15% kosztów kwalifikowalnych projektu).

Maksymalna intensywność pomocy publicznej w zależności od powyższych czynników została przedstawiona w tab. 1.

Z podanych informacji wynika, że najwyższy możliwy poziom dofinansowania wynosi 80% kosztów kwalifikowalnych dla badań przemysłowych prowadzonych w przedsiębiorstwach mikro i małych, pod warunkiem, że wyniki tych badań zostaną szeroko upowszechnione. Zdobyć dofinansowania ze środków unijnych to dopiero pierwszy krok w realizacji projektu. Kolejnym krokiem jest przygotowanie dokumentów do umowy o dofinansowanie, podpisa-

⁷ Stan na dzień 01.12.2017 r.

⁸ Upowszechnianie może mieć miejsce poprzez 1) opublikowanie co najmniej 2 artykułów naukowych lub technicznych opublikowanych na liście A MNiSW, lub w powszechnie dostępnych bazach danych, zapewniających swobodny dostęp do uzyskanych wyników badań; lub poprzez; 2) prezentacji na co najmniej 3 konferencjach naukowych lub technicznych, w tym co najmniej 1 o zasięgu ogólnokrajowym; lub 3) za pośrednictwem oprogramowania bezpłatnego lub z licencją otwartego dostępu.

nie umowy oraz weksla in blanco⁹. Po podpisaniu umowy można zacząć ponosić wydatki – od tego momentu rozpoczyna się tzw. okres ich kwalifikowalności.

Tabela 1. Maksymalna intensywność pomocy dla przedsiębiorstw

Status przedsiębiorcy	Max. pomoc na badania przemysłowe	Max. pomoc na badania przemysłowe z uwzględnieniem premii	Max. pomoc na prace rozwojowe	Max. pomoc na prace rozwojowe z uwzględnieniem premii
Mikro	70%	80%	45%	60%
Małe	70%	80%	45%	60%
Średnie	60%	75%	35%	50%
Inne niż MŚP	50%	65%	25%	40%

Źródło: Instrukcja wypełniania wniosku o dofinansowanie (...) ¹⁰

Podstawowe pojęcia i dokumenty związane z finansami w projektach unijnych na przykładzie PO Inteligentny Rozwój

Podstawy prawne dla wydatkowania funduszy europejskich znajdują się w odpowiednich rozporządzeniach unijnych (np. rozporządzenie w sprawie EFRR¹¹, EFS¹², Funduszu Spójności¹³) oraz w ustawie o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności w perspektywie finansowej 2014–2020¹⁴ (tzw. ustawa wdrożeniowa). Ze względu na fakt, iż obowiązki w zakresie realiza-

⁹ Jest to dokument zabezpieczający właściwe wydatkowanie środków unijnych przez wnioskodawcę.

¹⁰ Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, *Instrukcja wypełniania wniosku o dofinansowanie projektu, w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014-2020*, Działanie 1.1 Projekty B+R Przedsiębiorstw, Poddziałanie 1.1.1 Badania przemysłowe i prace rozwojowe realizowane przez przedsiębiorstwa, Warszawa, 2017.

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1301/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i przepisów szczególnych dotyczących celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia” oraz w sprawie uchylenia rozporządzenia (WE) nr 1080/2006.

¹² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1304/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1081/2006.

¹³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1084/2006.

¹⁴ Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki i spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020, Dz.U. 2014 poz. 1146.

cji poszczególnych programów operacyjnych zostały przekazane do różnych instytucji, konieczne jest zapewnienie jednolitego sposobu działania. Dlatego Minister Rozwoju, odpowiedzialny za koordynowanie procesu wdrażania programów operacyjnych w Polsce opublikował tzw. wytyczne horyzontalne dotyczące wydatkowania środków pochodzących z funduszy unijnych. Dotyczą one różnych kwestii, m.in. sposobu wyboru projektów, kwalifikowalności wydatków, kontroli, ewaluacji programów, informacji i promocji. Wytyczne horyzontalne mogą być uszczegółowione i dopasowane do specyfiki poszczególnych programów operacyjnych poprzez tzw. wytyczne programowe. Dla PO Inteligentny Rozwój obowiązują *Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach POIR*¹⁵, oraz opracowany na tej podstawie przez NCBR *Przewodnik kwalifikowalności kosztów w ramach POIR*¹⁶. Przewodnik ten określa podstawowe zagadnienia dotyczące kwalifikowania kosztów w projektach, w tym katalog kosztów kwalifikowalnych i niekwalifikowalnych oraz sposób ich dokumentowania.

Koszt kwalifikowalny został w *Przewodniku kwalifikowalności wydatków...* zdefiniowany jako „koszt obliczony zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości i zasadami należytego zarządzania finansami oraz praktykami beneficjenta (polityka rachunkowości)” (s. 5). Aby koszt został uznany za kwalifikowalny, łącznie muszą zostać spełnione następujące warunki:

- koszt został faktycznie poniesiony w okresie wskazanym w umowie o dofinansowanie;
- jest zgodny z obowiązującymi przepisami prawa unijnego i krajowego;
- jest zgodny z PO Inteligentny Rozwój¹⁷ oraz Szczegółowym opisem osi priorytetowych POIR¹⁸;
- został poniesiony zgodnie z postanowieniami umowy o dofinansowanie;
- został uwzględniony w harmonogramie rzeczowo-finansowym (budżecie) projektu;

¹⁵ Minister Rozwoju i Finansów, Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014-2020, MR/IR2014-2020/17(2)12/2016.

¹⁶ Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Przewodnik kwalifikowalności kosztów w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój z dnia 1 września 2017 r. (aktualizacja z dnia 23 października 2017 r.).

¹⁷ Program Inteligentny Rozwój 2014-2020, dostępny w serwisie Funduszy Europejskich (<https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/program-inteligentny-rozwoj-dokument/>), data dostępu: 01.12.2017 r.

¹⁸ Szczegółowy opis osi priorytetowych Programu Inteligentny Rozwój, dostępny w serwisie Funduszy Europejskich (<https://www.poir.gov.pl/strony/o-programie/dokumenty/szczegolowy-opis-osi-priorytetowych-programu-inteligentny-rozwoj-2014-2020/>), data dostępu: 01.12.2017.

- jest niezbędny do realizacji projektu i został poniesiony w związku z jego realizacją;
- został dokonany w sposób przejrzysty, racjonalny i efektywny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;
- został należycie udokumentowany;
- został wskazany we wniosku o płatność;
- dotyczy faktycznie dostarczonych towarów i usług;
- został poniesiony zgodnie z przepisami ustawy Prawo zamówień publicznych [Dz. U. z 2017 r., poz. 1579] (nie dotyczy przedsiębiorstw) lub zgodnie z zasadą konkurencyjności;
- nie stanowi wydatku niekwalifikowalnego na mocy przepisów unijnych oraz krajowych;
- jest zgodny z warunkami uznania go za wydatek kwalifikowalny określony w regulaminie konkursu.

Warunki te są specyficzne, ale zbieżne z ogólnymi warunkami kwalifikowalności kosztów przedstawionymi w innych publikacjach [Filipiak 2009]. Katalog kosztów kwalifikowalnych badań przemysłowych i prac rozwojowych, przedstawiony w *Przewodniku kwalifikowalności wydatków...*, dzieli koszty na dwie główne kategorie: koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie. Koszty bezpośrednie w projekcie definiowane są jako wartości odpowiadające zasobom zużytem w związku z realizacją przedsięwzięcia [Dziadek 2013], w układzie poszczególnych etapów projektu. Koszt bezpośredni można więc przyporządkować do konkretnego zadania. W *Przewodniku kwalifikowalności wydatków...* wyróżniono trzy kategorie kosztów bezpośrednich:

- 1) Wynagrodzenia (W), czyli koszty wynagrodzeń wraz z pozapłacowymi kosztami pracy osób zatrudnionych przy prowadzeniu badań przemysłowych i prac rozwojowych (tj. pracowników badawczych, technicznych i pomocniczych) oraz brokerów technologii, w części, w jakiej te wynagrodzenia są bezpośrednio związane z realizacją prac B+R.
- 2) Koszty podwykonawstwa (E), czyli zlecenia stronie trzeciej części prac merytorycznych projektu oraz koszty zasobów udostępnionych przez strony trzecie.
- 3) Pozostałe koszty bezpośrednie (Op), obejmujące: koszty aparatury naukowo-badawczej i wartości niematerialnych i prawnych (kwalifikowalna jest tylko wartość odpisów amortyzacyjnych, wynajem lub leasing w okresie realizacji prac B+R, nie koszt zakupu), koszty budynków i gruntów (do 10% kosztów kwalifikowalnych projektu) oraz pozostałe koszty operacyjne, np.

materiały, sprzęt laboratoryjny, koszty promocji oraz audytu projektu.

Koszty pośrednie definiowane są jako koszty częściowo związane z projektem, a częściowo z innymi obszarami funkcjonowania organizacji (Dziadek 2013). Nie jest zatem możliwe jednoznaczne przyporządkowanie tych kosztów do konkretnego etapu. Zgodnie z wytycznymi *Przewodniku kwalifikowalności wydatków...*, koszty pośrednie (O) rozliczane są metodą ryczałtową, jako określony procent (maksymalnie: 25%¹⁹) od kosztów bezpośrednich z wyłączeniem kosztów podwykonawstwa. Ponieważ koszty rozliczane ryczałtem traktowane są jako wydatki poniesione, beneficjent nie ma obowiązku zbierania ani opisywania dokumentów księgowych w celu potwierdzenia poniesienia tych wydatków. W ramach kosztów pośrednich finansowane są takie wydatki jak m.in. koszty wynajmu i utrzymania budynków (np. media), koszty administracyjne (np. księgowość, materiały biurowe), koszty wynagrodzeń personelu zarządzającego projektem i personelu pomocniczego, koszty delegacji i inne, które nie można zaliczyć do kosztów bezpośrednich.

Koszty bezpośrednie powinny być udokumentowane w sposób umożliwiający ocenę realizacji projektu pod względem finansowym i merytorycznym. Dlatego przedsiębiorstwo realizujące projekt zobowiązane jest do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej dla projektu, w sposób umożliwiający identyfikację poszczególnych operacji księgowych i bankowych. Dowodem poniesienia kosztu jest faktura bądź inny dokument księgowy (o równoważnej wartości dowodowej) wraz z potwierdzeniem dokonania płatności. Każdy oryginał dokumentu księgowego musi być odpowiednio opisany, według wytycznych przedstawionych w *Przewodniku kwalifikowalności wydatków...*, W przypadku amortyzacji, dokumentem potwierdzającym poniesienie kosztu są dowody księgowe lub wyciągi z kont rachunkowych. Wkład własny, stanowiący różnicę pomiędzy kosztami kwalifikowalnymi projektu a dofinansowaniem, którego maksymalne wartości zostały określone w tab. 2, może być wniesiony wyłącznie w formie pieniężnej (rozchód środków finansowych z rachunku/kasy w trakcie trwania projektu).

Niedozwolone jest całkowite lub częściowe podwójne sfinansowanie danego kosztu, czyli wykazanie tego samego kosztu w ramach różnych projektów, np. zakupienie środka trwałego z udziałem środków unijnych lub dotacji krajowej, a następnie wykazanie kosztów amortyzacji tego środka w projekcie objętym dofinansowaniem. Podatek VAT natomiast stanowi koszt kwalifikowalny jedynie wówczas, gdy został poniesiony przez beneficjenta w związku

¹⁹ Obowiązuje od 23.10.2017 r. Do tamtego czasu pułap ten wynosił 17%.

z kosztami kwalifikowanymi, a beneficjent nie ma prawnej możliwości jego odzyskania. W większości przypadków przedsiębiorstwa mają możliwość odzyskania podatku VAT zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług [Dz. U. z 2017 r. poz. 1221].

Projekty unijne rozliczane są w centralnym systemie teleinformatycznym SL2014. Jest to system niezależny od lokalnych systemów informatycznych (LSI) przeznaczonych do jedynie przygotowania i składania dokumentacji konkursowej, czyli tzw. generatorów wniosków o dofinansowanie. Dodatkowo w systemie LSI składane są dokumenty niezbędne do podpisania umowy i generowana jest umowa. Każda instytucja zarządzająca, pośrednicząca czy wdrażająca posiada swój własny generator. Dla wniosków POIR 1.1.1 jest to Generator Wniosków o Dofinansowanie NCBR [lsi.ncbr.gov.pl]. Aby móc pracować w generatorze, wystarczy mieć konto email, a następnie podać dowolne hasło i login. Dostęp do SL2014 jest bardziej złożony. Wymaga po pierwsze profilu zaufanego w elektronicznej skrzynce podawczej ePUAP, a po drugie, zgody osoby upoważnionej do reprezentowania beneficjenta na dostęp osoby uprawnionej do profilu danego projektu, wyrażonej na specjalnym formularzu.

Wybrane problemy monitoringu i kontroli finansów w projektach unijnych na etapie ich realizacji

Realizacja projektów, zwłaszcza tych z dofinansowaniem ze środków UE, wymaga od przedsiębiorstw zarządzania finansami w projekcie, w tym m.in. zarządzania kosztami i zasobami finansowymi. Zarządzanie kosztami obejmuje działania podejmowane w celu zaplanowania, monitorowania i kontroli kosztów projektu we wszystkich fazach jego realizacji, włącznie z ich oceną. Natomiast zarządzanie zasobami finansowymi będzie dotyczyło planowania, monitorowania i kontroli środków finansowych w ramach projektu. Można zaliczyć tutaj m.in. planowanie wpływów i wydatków w projekcie, odpowiednie sterowanie nimi w sposób umożliwiający zachowanie płynności finansowej, pozyskiwanie korzystnych źródeł finansowania projektu [Dałkowski i in. 2009].

Zarządzanie przepływami pieniężnymi w projekcie jest ściśle związane z harmonogramem realizacji zadań oraz budżetem przychodów i kosztów, w oparciu o które należy ustalić kiedy i w jakiej wysokości będą potrzebne środki pieniężne na realizację zadań. Jest to niezwykle istotne w projektach z dofinansowaniem ze środków Unii Europejskiej, bowiem przedsiębiorstwo, żeby zrealizować projekt i rozliczyć go w terminie wskazanym w umowie

o dofinansowanie musi zapewnić płynność finansową. Stanowi to dość duże wyzwanie dla przedsiębiorstw, zwłaszcza w projektach badawczo-rozwojowych, w których nie do końca da się przewidzieć terminów realizacji poszczególnych prac, a w związku z tym wynikających z ich realizacji skutków finansowych, m.in. w postaci płatności. Ponadto, należy pamiętać, że przy realizacji projektów z dofinansowaniem ze środków unijnych, dochodzi do sytuacji gdy transze dotacji przekazywane są przedsiębiorstwu jako refundacja poniesionych wydatków kwalifikowanych. Wtedy przedsiębiorstwo najpierw musi zaangażować własne środki pieniężne, które są mu zwracane, gdy spełnione są określone warunki, m.in. kwalifikowalność wydatków, odpowiedni postęp prac, uzyskanie określonych efektów (mierzonych określonymi wskaźnikami). Zapewnienie środków pieniężnych przez przedsiębiorstwo na realizację projektu wiąże się niekiedy z potrzebą korzystania z obcych źródeł finansowania, co pociąga za sobą konieczność m.in.:

1. rozpoznania dostępnych opcji finansowania, szczegółowych warunków skorzystania z nich, wyboru najkorzystniejszych z dostępnych wariantów oraz określenie momentu ich wykorzystania;
2. sporządzenia stosownej dokumentacji koniecznej do pozyskania środków pieniężnych w określonym czasie, np. przygotowanie wniosku kredytowego i zawarcie stosownych umów;
3. opracowanie różnych wariantów finansowania na wypadek wystąpienia „awaryjnych sytuacji”.

Ponadto zawierając umowy w ramach projektu należy zwrócić szczególną uwagę na:

- 1) terminy oraz wysokość transz płatności zobowiązań i należności;
- 2) kary umowne za nie dotrzymanie warunków umowy;
- 3) zapisy w zakresie obowiązku stosowania szczególnych przepisów czy procedur, np. zasady konkurencyjności;
- 4) konieczność wnoszenia zabezpieczeń itp.

Wszystkie w/w czynniki mają ogromny wpływ na wynik finansowy projektu oraz jego płynność finansową. Na etapie realizacji projektu ogromną rolę w zarządzaniu finansami projektu pełnią monitoring i kontrola. Według A. Zajączkowskiej [2008] monitoring projektu można rozumieć jako proces systematycznego zbierania i analizowania ilościowych i jakościowych informacji na temat projektu w aspekcie finansowym i rzeczowym. Monitoring ma na zatem na celu zapewnienie informacji niezbędnych do analizy zgodności realizacji projektu z założeniami i celami wcześniej

zatwierdzonymi w dokumentach projektowych.

Kontrola przejawia się natomiast w okresowej weryfikacji skutków finansowych podejmowanych decyzji w odniesieniu do działań przed ich podjęciem (kontrola wstępna), w trakcie ich wykonywania (kontrola bieżąca) oraz po zakończeniu działań (kontrola wynikowa). Kontrola finansów w projekcie pozwoli zatem na weryfikację zgodności stanu rzeczywistego z planowanym, a przez to na ustalenie wielkości powstałych odchyleń i przyczyn ich wystąpienia, co najmniej w obszarze przychodów i kosztów, a także wpływów i wydatków [Martyniuk 2005].

W kontekście monitorowania i kontroli finansów w projektach unijnych należy zwrócić szczególną uwagę m.in. na następujące kwestie:

- zgodności ponoszonych wydatków kwalifikowanych w zakresie: wysokości, sposobu ich dokumentacji, a także terminowości ich ponoszenia z zapisami umowy, wniosku o dofinansowanie, a także zasadami danego programu;
- zgodności ponoszonych wydatków kwalifikowanych z zakresem realizowanych prac w projekcie;
- specyficzne wymagania w zakresie ewidencji operacji gospodarczych w systemie rachunkowości;
- specyficzne wymagania w zakresie opisu dokumentów finansowych projektu;
- konieczność ponoszenia kosztów z zachowaniem określonych procedur, np. zasadą konkurencyjności, czy też w sposób celowy i oszczędny m.in. zapewniający uzyskanie najlepszych efektów z danych nakładów;
- terminy i zakres informacji niezbędnych do wywiązania się z obligatoryjnej sprawozdawczości, w części finansowej, np. zestawienia wydatków, wniosek o płatność.

Monitorowanie i kontrola finansów w projektach będą spełniały swoją rolę jeżeli zostanie określone m.in. [Zajączkowska 2008]:

- dla jakich celów są prowadzone, np. wewnętrznych potrzeb zarządzania wynikiem finansowym, płynnością finansową projektu, sprawozdawczości POIR;
- kto i z jaką częstotliwością je prowadzi;
- jakie narzędzia i procedury są wykorzystywane, np. harmonogram prac w projekcie, budżet kosztów, forma i zawartość raportów.

Najczęściej zasady monitoringu i kontroli finansów ustalane są przez kierownika projektu w porozumieniu z zespołem projektowym.

Monitoring i kontrola finansów na przykładzie projektu współfinansowanego z POIR – studium przypadku

Opisane w tej części badania przeprowadzono na podstawie analizy dokumentacji projektowej mikro-przedsiębiorstwa (typu start-up), które otrzymało dofinansowanie ze środków unijnych w ramach popularnego (szczególnie wśród MŚP) konkursu Szybka Ścieżka (POIR 1.1.1.). Przedsiębiorstwo zostało wybrane jako przedmiot badań z kilku powodów. Po pierwsze, jego współnikami są naukowcy mający doświadczenie w realizacji innych projektów z zakresu innowacyjnych technologii, co sprawia, że posiadają oni wiedzę w zakresie zarządzania projektami badawczo-rozwojowymi. W przeciwieństwie do wielu innych firm, nie korzystali i nie korzystają oni ze wsparcia zewnętrznej firmy konsultingowej ani na etapie przygotowania i składania wniosku projektowego, ani w rozliczaniu projektu. Właściciele firmy wchodzi w skład zespołu projektowego, który składa się z 6 osób (w tym kierownik projektu, kierownik B+R, oraz członkowie zespołu badawczego). Ponadto, zgodzili się oni udostępnić do wglądu kompletną dokumentację projektową oraz udzielili dodatkowych informacji w tym zakresie (wywiad bezpośredni).

Projekt został zaplanowany na 36 miesięcy i składa się z 5 etapów, w tym trzy z nich to badania przemysłowe (czas trwania: 8 miesięcy każdy), a dwa – prace rozwojowe (czas trwania: 6 miesięcy każdy). Celem projektu jest opracowanie technologii produkcji innowacyjnego w skali świata napędu, który może znaleźć zastosowanie w wielu branżach, np. medycyna, przemysł samochodowy. Budżet projektu (koszty kwalifikowalne) wynosi 2,5 mln zł. Ponieważ beneficjentem jest mikroprzedsiębiorstwo, zgodnie z danymi w tab. 1, po uwzględnieniu premii z tytułu rozpowszechniania wyników projektu, intensywność wsparcia projektu wynosi łącznie 75%, co oznacza, że wkład własny wynosi 640 tys zł.

W celu zapewnienia właściwego zarządzania finansami w projekcie ustalono następujące zasady:

- prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej operacji gospodarczych dotyczących projektu;
- obiegu i opisu dokumentów finansowych (m.in. wskazano osoby odpowiedzialne za sprawdzenie dokumentów pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym oraz zatwierdzenie do zapłaty, opis dokumentów zgodnie z wytycznymi POIR);

- prowadzenia monitoringu i kontroli przychodów, kosztów, wpływów i wydatków.

Zgodnie z wytycznymi w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach POIR wyodrębniono ewidencję księgową operacji gospodarczych dotyczących projektu, w taki sposób, by była możliwa ich jednoznaczna identyfikacja. Osiągnięto to m.in. dzięki zmianom w polityce rachunkowości i planie kont. W planie kont stworzono odpowiednio konta księgowe syntetyczne i analityczne na potrzeby w/w projektu w:

- Zespole 0 „Aktywa trwałe” – konta dotyczące wartości niematerialnych i prawnych (w tym m.in. kosztów zakończonych prac rozwojowych), środków trwałych oraz ich umorzenia;
- Zespole 1 „Inwestycje krótkoterminowe i kredyty bankowe” – konta kasy oraz rachunków bankowych (odrębnie dla zaliczek i refundacji);
- Zespole 2 – „Rozrachunki i roszczenia” – konta dotyczące rozrachunków z NCBR, rozrachunków z odbiorcami i dostawcami, rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń osobowych i bezosobowych, pozostałych rozrachunków z pracownikami, rozrachunków publiczno-prawnych (w tym: z tytułu ubezpieczeń społecznych, zdrowotnego, Funduszu Pracy, Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych);
- Zespole 4 – „Koszty według rodzajów” – konta dotyczące kosztów kwalifikowanych bezpośrednich i pośrednich projektu;
- Zespole 6 – „Produkty i rozliczenia międzyokresowe” – konta dotyczące rozliczeń międzyokresowych kosztów projektu,
- Zespole 7 – „Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem” – konta przychodów projektu, na których ujmuje się m.in. przychody z tytułu dotacji;
- Zespole 8 – „Kapitały (fundusze) własne, fundusze specjalne, rezerwy i wynik finansowy” – konta rozliczeń międzyokresowych przychodów, na których ujmuje się przychody z tytułu dotacji podlegające rozliczeniu w czasie.

Wyodrębniona ewidencja księgowa, oprócz możliwości identyfikacji operacji gospodarczych związanych z projektem, umożliwia również pozyskanie informacji w zakresie: stanu środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych, stanu zobowiązań i należności, poziomu poniesionych kosztów kwalifikowanych, w przekroju na koszty bezpośrednie i pośrednie, poziomu osiągniętych przychodów z tytułu dotacji.

Na uwagę zasługuje fakt, że chociaż wyodrębniona ewidencja księgowa operacji gospodarczych dotyczących projektu spełnia wymogi prawa bilansowego, podatkowego oraz wytycznych POIR, to informacje generowane z systemu finansowo-rachunkowego, zarówno pod względem szczegółowości, jak i częstotliwości dostarczania, nie są wystarczające do monitorowania i kontroli dla potrzeb zarządzania kosztami i płynnością finansową oraz obligatoryjnej sprawozdawczości w w/w projekcie. Wynika to z kilku przyczyn, wśród których za najważniejsze można wskazać:

1. **Brak pełnej spójności struktury kont analitycznych w zakresie kosztów ze strukturą budżetu kosztów projektu.** Ewidencja księgowa kosztów przedsiębiorstwa odbywa się w układzie rodzajowym, natomiast budżet kosztów projektu jest sporządzany w układzie 3 głównych kategorii kosztowych, tj. Wynagrodzenia (W), Koszty podwykonawstwa (E), Pozostałe koszty bezpośrednie (Op), a w ramach tych kategorii są wyodrębniane pozycje szczegółowe, np. w kategorii Wynagrodzenia (W) są prezentowane wynagrodzenia w przekroju stanowisk, m.in. Kierownika B+R czy też poszczególnych specjalistów pracujących na rzecz projektu. Co prawda stworzenie struktury kont analitycznych w ramach zespołu „4”, tzn. kosztów według rodzaju, odpowiadającej strukturze budżetu projektu byłoby możliwe, jednak uznano, że wtedy opis dokumentów i ewidencja księgowa operacji gospodarczych projektu byłyby zbyt pracochłonne, a i tak dane generowane z systemu rachunkowości nie byłyby wystarczające na potrzeby zarządzania płynnością finansową oraz obligatoryjnej sprawozdawczości i wymagałyby dodatkowego przetworzenia i uzupełnienia.
2. **Rozbieżność pomiędzy zasadami obowiązującymi w rachunkowości a zasadami obowiązującymi przy obligatoryjnej sprawozdawczości w ramach POIR.** Ewidencja księgowa operacji gospodarczych odbywa się m.in. zgodnie z zasadą memoriału, która wskazuje że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie koszty związane z przychodami dotyczącymi danego okresu, niezależnie od terminu ich zapłaty. Natomiast aby koszt mógł być uznany za kwalifikowalny w projekcie i ujęty w obligatoryjnej sprawozdawczości, co do zasady (od której są nieliczne wyjątki) musi być też zapłacony. W związku z tym może się zdarzyć tak, że w danym okresie objętym raportem, np. kwartale, w ewidencji księgowej ujętych będzie więcej kosztów niż wydatków kwalifikowalnych wykazanych w części finansowej raportu, bo nie wszystkie koszty zostały zapłacone.

3. **Szybkość dostarczania danych finansowych na potrzeby monitorowania i kontroli finansów projektu.** W projekcie często się zdarza, że terminy kontroli postępów prac i związanych z tymi pracami kosztów czy przepływów pieniężnych, ustalone przez kierownika projektu, przypadają w trakcie okresu rozrachunkowego, np. miesiąca, a nie na jego koniec. Z tego powodu czasami dane o kosztach, czy też powstałych zobowiązaniach i należnościach w projekcie, są potrzebne niemal natychmiast, np. w ciągu kilku godzin po zakończeniu danego etapu prac. Ze względu na określone procedury, zasady dokumentowania i opisu dokumentów księgowych, rzadko kiedy zdarza się aby ujęcie dokumentu w systemie rachunkowości i wygenerowanie potrzebnych informacji w tak krótkim czasie było możliwe.

Z tych względów w badanym przedsiębiorstwie podjęto decyzję o stworzeniu dodatkowego arkusza kalkulacyjnego, stanowiącego narzędzie monitoringu i bazę informacyjną dla kontroli na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości POIR oraz zarządzania kosztami i płynnością finansową projektu. Arkusz kalkulacyjny jest prowadzony przez członka zespołu projektowego wskazanego przez kierownika projektu. Dane finansowe do arkusza są wprowadzane na bieżąco, niezależnie od systemu finansowo-księgowego, chociaż ostatecznie na podstawie tych samych dokumentów źródłowych. Ponadto, okresowo, następuje porównanie wartości kosztów rzeczywistych ujętych w monitoringu z wartością kosztów zaewidencjonowanych w systemie finansowo-księgowym. Układ kolumn i wierszy w arkuszu jest spójny z układem budżetu kosztów projektu. Na podstawie danych gromadzonych w arkuszu kalkulacyjnym jest możliwość pozyskania, w dowolnym momencie, w przekroju poszczególnych pozycji budżetu kosztów projektu, m.in. informacji dotyczących:

- wartości poniesionych kosztów w relacji do zrealizowanych prac w projekcie;
- odchyłeń kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych,
- wartości poniesionych wydatków w relacji do zrealizowanych prac w projekcie;
- wartości uzyskanych wpływów, np. z tytułu dotacji;
- stopnia wykorzystania dotacji, co jest niezwykle ważne w przypadku projektów współfinansowanych z POIR, bowiem niewykorzystanie otrzymanej transzy dotacji w określonym w umowie procencie i niezwrócenie niewykorzystanej kwoty w odpowiednim czasie, skutkuje naliczeniem odsetek jak dla zaległości podatkowych;

- wartości wniesionego wkładu własnego;
- zapotrzebowania na środki pieniężne, wynikające z poniesionych kosztów w relacji do zrealizowanych prac w projekcie;
- wartości kosztów planowanych do poniesienia w związku z pracami, które mają być zrealizowane;
- zapotrzebowania na środki pieniężne w związku z pracami planowanymi do wykonania;
- zapotrzebowania na środki pieniężne konieczne do wniesienia w ramach wkładu własnego;
- wartości wydatków kwalifikowalnych, które powinny być wykazane w części finansowej obowiązkowej sprawozdawczości w ramach POIR;
- wartości wydatków kwalifikowalnych, które powinny być wykazane w harmonogramach płatności.

Ze względu na to, że w arkuszu łączone są ze sobą w odpowiedni sposób dane planowane i rzeczywiste o przychodach, kosztach, wpływach, wydatkach, możliwe jest nie tylko odpowiednie zarządzanie wynikiem finansowym projektu, ale także płynnością finansową. Dzięki danym o planowanych wpływach i wydatkach, kierownik projektu może odpowiednio sterować terminami płatności w umowach zawieranych z kontrahentami oraz w razie potrzeby skorzystać z obcych źródeł finansowania, np. kredytów, i pozyskać na czas niezbędne środki pieniężne.

Na podstawie danych z monitoringu jest przeprowadzana cotygodniowa kontrola, w ramach której m.in. ustala się i analizuje przyczyny powstania odchyień, w razie potrzeby podejmuje się działania mające na celu zapobieganie przyczynom powstawania odchyień w przyszłości bądź też podejmuje się działania korygujące niekorzystne skutki powstałych odchyień. Weryfikuje się poprawność dokumentacji finansowej, jej zgodność z zapisami umowy, wniosku projektowego i wytycznymi programu POIR. W razie stwierdzenia możliwości powstania przekroczeń w konkretnych pozycjach budżetu kosztów ustala się czy mogą być one pokryte z powstałych oszczędności na innych pozycjach kosztowych i czy przesunięcia te wymagają uzyskanie zgody NCBR na zmiany w budżecie, czy też zgoda taka nie jest konieczna oraz czy konieczne będą zmiany w umowie o dofinansowanie w formie aneksu.

Wnioski i zakończenie

Monitoring i kontrola finansów w projektach dofinansowywanych ze środków unijnych ma szczególne znaczenie. Nie chodzi tu bowiem wyłącznie o konsekwencje wynikające z niewłaściwego zarządzania finansami, co może się znaleźć odzwierciedlenie np. w przekroczeniu kosztów planowanych w budżecie projektu, czy też w utracie płynności finansowej. W przypadku projektów dofinansowywanych ze środków unijnych, oprócz wskazanych już skutków zaniedbań w obszarze finansów, dochodzą jeszcze dodatkowe konsekwencje, określone w umowie o dofinansowanie. Są one stopniowane w zależności od zaistniałych sytuacji, ale może się zdarzyć, że przedsiębiorstwo będzie zmuszone do zwrotu części, a nawet całości dotacji wraz z odsetkami liczonymi jak dla zaległości podatkowych. Ponadto, przedsiębiorstwo może zostać wykluczone z możliwości otrzymania dofinansowania na realizację projektów na określony czas [Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych].

Stąd też tak ważne jest ustalenie zasad monitoringu i kontroli finansów w projektach unijnych w taki sposób, aby na bieżąco przedsiębiorstwo miało informacje niezbędne do zarządzania wynikiem finansowym czy płynnością finansową, ale również by przestrzegano zapisów wynikających z umowy o dofinansowanie i pozostałych dokumentów programowych regulujących zasady wykorzystywania środków z przyznanej dotacji, np. aby terminowo składać raporty z realizacji projektu, wykorzystywać dofinansowanie zgodnie z przeznaczeniem, właściwie dokumentować ponoszenie wydatków kwalifikowanych.

Bibliografia

- Dałkowski B., Staśto L., Zalewski M. (red.) (2009), *NCB, Polskie Wytyczne Kompetencji IPMA, wersja 3.0*, Stowarzyszenie Project Management Polska, Warszawa.
- Dziadek K. (2013), *Zarządzanie kosztami w projekcie europejskim*, Zeszyty Naukowe Wydziału Nauk Ekonomicznych Politechniki Koszalińskiej, nr 17, ss. 1–27.
- Filipiak B. (2009), *Budżetowanie kosztów i podatków w projekcie europejskim jako instrument zarządzania finansami* [w:] Dylewski M., Filipiak B., Guranowski A., Hołub-Iwan J., *Zarządzanie finansami projektu europejskiego*, C.H. Beck, Warszawa.
- Grupa R., Kozieł M. (2014), *Polityka regionalna Unii Europejskiej oraz jej wpływ na funkcjonowanie polskiej gospodarki*, „Gospodarka w Praktyce i Teorii”, nr 3(36), ss. 18–33.
- Krasuska M. (2014), *Fundusze unijne w nowej perspektywie 2014–2020*, „Wiedza i Praktyka”, Warszawa.

- Martyniuk O. (2005), *Audyty wewnętrzny a kontrola wewnętrzna*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego”, nr 2, Gdańsk, ss. 131–142.
- Ministerstwo Rozwoju (19 lipca 2017), *Umowa Partnerstwa 2014–2020, Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014–2020*, Warszawa.
- Ministerstwo Rozwoju i Finansów (16 grudnia 2016), *Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014–2020*, MR/IR2014-2020/17(2)12/2016, Warszawa.
- Ministerstwo Rozwoju, Portal Funduszy Europejskich 2014–2020: <https://www.fundusze-europejskie.gov.pl/> (dostęp: 15 listopada 2017 r.).
- Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (2017), *Instrukcja wypełniania wniosku o dofinansowanie projektu, w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój 2014–2020, Działanie 1.1 Projekty B+R Przedsiębiorstw, Poddziałanie 1.1.1 Badania przemysłowe i prace rozwojowe realizowane przez przedsiębiorstwa*, Warszawa.
- Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Program Operacyjny Inteligentny Rozwój, Aktualności dotyczące poszczególnych konkursów (<http://www.ncbr.gov.pl/fundusze-europejskie/poir/aktualnosci-po-ir/>), data dostępu: 01.12.2017 r.

Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, *Przewodnik kwalifikowalności kosztów w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój z dnia 1 września 2017 r.* (aktualizacja z dnia 23 października 2017 r.), Warszawa.

Podręcznik Oslo. Zasady gromadzenia i interpretacji danych dotyczących innowacji (2005), OECD i Eurostat, wydanie 3.

Program Inteligentny Rozwój 2014–2020, dostępny w serwisie Funduszy Europejskich (<https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/strony/o-funduszach/dokumenty/program-inteligentny-rozwoj-dokument/>), data dostępu: 01.12.2017 r.

Prusak A. (2017) Development of new technologies in the context of the EU funded projects in Poland, University of Kragujevac, 2nd International Conference on Quality of Life, ISBN 978-86-6335-043-4, ss. 407–415.

Prusak A. (2017), *Projekty unijne w sektorze przedsiębiorstw w Polsce – Badania przemysłowe i prace rozwojowe* [w:] T. Sikora (red.), *Zarządzanie jakością w przestrzeni organizacyjno-społecznej*, Wydawnictwo Naukowe PTTŻ, Kraków.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1300/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Funduszu Spójności i uchylające rozporządzenie (WE) nr 1084/2006.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1301/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego i przepisów szczególnych dotyczących celu „Inwestycje na rzecz wzrostu i zatrudnienia” oraz w sprawie uchylenia rozporządzenia (WE) nr 1080/2006.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1304/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie Europejskiego Funduszu Społecznego i uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1081/2006.

Serwis Programu Inteligentny Rozwój: <https://www.poir.gov.pl/> (dostęp: 15 listopada 2017 r.).

Szczegółowy opisem osi priorytetowych Programu Inteligentny Rozwój, dostępny w serwisie Funduszy Europejskich (<https://www.poir.gov.pl/strony/o-programie/dokumenty/szczegolowy-opis-osi-priorytetowych-programu-inteligentny-rozwoj-2014-2020/>), data dostępu: 01.12.2017 r.

Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020, Dz.U. z 2014 r., poz. 1146 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, Dz. U. z 2017 r., poz. 1579 z późn. zm.

Zajączkowska A. (2008), *Monitoring na potrzeby wdrażania projektu* [w:] *Postaw na jakość – cykl tekstów z zakresu ewaluacji projektów społecznych*, Stowarzyszenie Biuro Obsługi Ruchu Inicjatyw Społecznych BORIS, Warszawa.

Natalia Siewiera¹

Studia magisterskie

Społeczna Akademia Nauk

Aktualne dylematy podatku VAT w branży budowlanej

Current Dilemmas in Value Added Tax in the Construction Industry

Abstract: The article discusses instability of tax rule in the construction industry. The author describe the practical problem of tax (vat) in the whole industry and discrepancies in rules that cause misinterpretation and substantial sanctions for taxpayer.

Key words: tax, value added tax, construction industry, taxpayer, tax point, the reverse charge, rate of VAT, VAT invoice.

Wprowadzenie

Wybór formy prowadzenia działalności gospodarczej to dla podatnika jedna z wielu decyzji, którą musi podjąć podczas zakładania własnego biznesu. Od rodzaju działalności zależeć będzie przede wszystkim sposób opodatkowania i rozliczania podatku VAT. Jedną z branż, która zasługuje na szczególne omówienie jest branża budowlana, gdzie w drodze walki z oszustwami podatkowymi ustawodawca wprowadza coraz to nowsze rozwiązania, które mają za zadanie w rezultacie uszczelnić system podatkowy. Tak więc od 2014 r. doszło do zmiany zasad ustalania momentu powstawania obowiązku podatkowego w podatku VAT, a ponadto od 2017 r. ustawodawca wprowadza nowy załącznik numer 14 dla podwykonawców. Na tym tle wiele firm budowlanych stanęło przed koniecznością aktualizacji programu finansowo-księgowego o zasady

¹ nsiewiera@op.pl

fakturowania i ewidencji operacji gospodarczych. W związku z tym również cała kadra zarządzająca oraz księgowi zostali postawieni przed nowym wyzwaniem. W związku z nowelizacją ustawy o VAT pojawiają się nowe dylematy rozliczeniowe przed podwykonawcami, jak również pojawia się ryzyko utraty płynności. Złożoność problemu, która wynika z braku jasności w przepisach podatkowych stała się podstawą wyboru tematu niniejszego artykułu (publikacji).

Celem badań są dylematy podatkowo-rozliczeniowe VAT na tle nowelizacji ustawy, interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądowego.

Ustalanie obowiązku podatkowego dla usług budowlanych

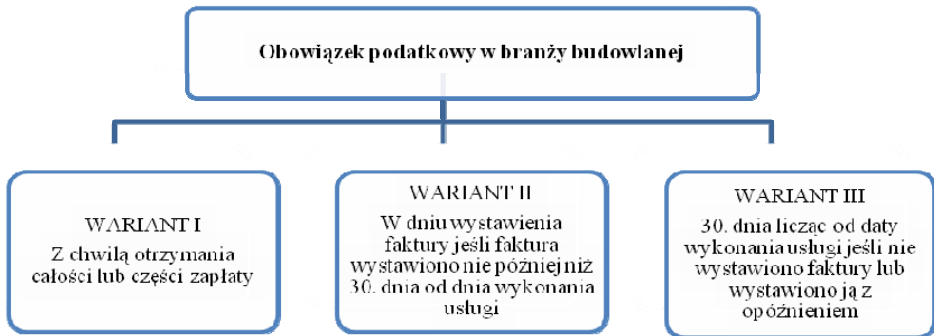
Rozpoznanie przez podatnika obowiązku podatkowego jest jednym z kluczowych czynników poprawnego rozliczenia podatku VAT, który nie rzadko jest trudny w identyfikacji. W literaturze ciężko jest odnaleźć pojęcia w tym zakresie, które były by precyzyjnie scharakteryzowane, a błędna ocena sytuacji może mieć dla podatnika przykre konsekwencje. Tak więc obowiązek podatkowy należy przypisać przede wszystkim do czynności ją determinującej oraz dokonać wnikliwej oceny, czy konkretna czynność podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych czy szczególnych.

Branża budowlana jest traktowana wyjątkowo w rozliczeniach podatku u.p.t.u co zauważyć można w liczbie wyjątków od norm ogólnych [*Zasady ustalania momentu...*, 2015]. W przypadku usług budowlanych wykonywanych na rzecz: podatnika VAT, podatnika podatku o podobnym charakterze, osoby prawnej niebędącej podatnikiem – to sprzedaż powstaje zgodnie ze schematem na rysunku 1.

Poddając analizie rysunek 1 obserwujemy, że jednym z wariantów powstawania obowiązku podatkowego jest otrzymanie całości lub części należności o ile zostanie ona uregulowana przed wykonaniem usługi. W przypadku braku wcześniejszej zapłaty warunkiem powstania obowiązku podatkowego zgodnego z wariantem II jest terminowe wystawienie faktury. Natomiast jeśli podatnik nie dochowa, w myśl art. 106i ust. 3 pkt.1 u.p.t.u. stosownego terminu wystawienia faktury, winien przyjąć wariant III do rozliczenia podatku VAT. Reasumując, obowiązek podatkowy w usługach budowlanych mógłby wydawać się zagadnienie nie skomplikowanym zwłaszcza, że ustawodawca wprost mówi o obowiązku jako o dacie wystawienia faktury. Jednakże przechodząc do analizy literalnej ustawy o VAT problem przejawia się nie w dacie wysta-

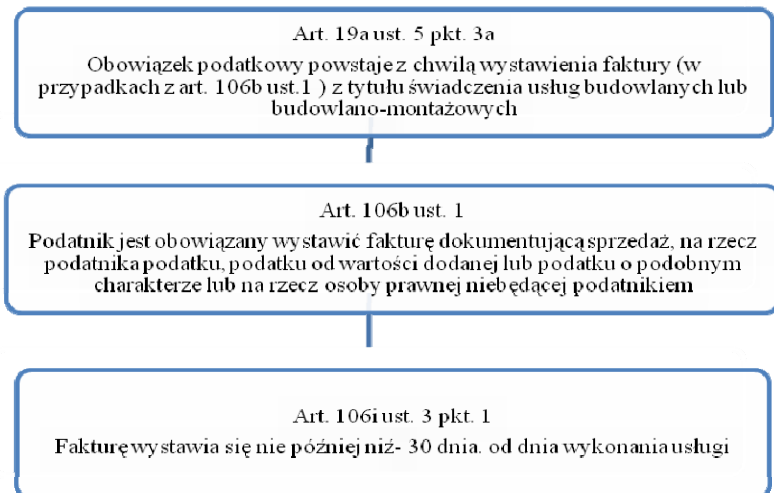
wienia faktury, a w momencie zakończenia usługi – co zostało przedstawione na rysunku 2.

Rysunek 1. Obowiązek podatkowy w branży budowlanej wg III wariantów



Źródło: opracowanie własne na podstawie: ustawy o VAT.

Rysunek 2. Przepisy ustawy o VAT dotyczące obowiązku podatkowego w usługach budowlanych



Źródło: opracowanie własne na podstawie: ustawy o VAT.

Jak wynika z rysunku 2 – u.p.t.u. nie definiuje pojęcia daty zakończenia usługi, a do końca 2013 roku zgodnie uznawano, iż za moment ten należy uznać dzień podpisania protokołu odbioru robót. W branży budowlanej zosta-

ła przyjęta więc praktyka podpisywania protokołów zdawczo-odbiorczych bądź innych dokumentów o podobnym charakterze, które konkretyzują kto i jakie prace wykonał, kiedy zostały zakończone oraz kiedy budowlę zostały przyjęte do użytkowania. Od 01.01.2014 r. Sądy jak i Minister Finansów jednomyślnie przyjęli praktykę, że protokoły odbioru robót potwierdzają jedynie fakt zakończenia usługi nie wskazując tym samym zakresu i terminu faktycznego ukończenia realizacji prac.

Przykład 1.

Spółka X jako czynny podatnik VAT wniosła skargę na wydaną interpretację podatkową dotyczącą ustalania momentu powstawania obowiązku podatkowego w świadczonych robotach budowlanych. Spółka realizuje prace samodzielnie bądź przy pomocy podwykonawców, które zwyczajowo polegają na modernizacji sieci trakcyjnych. Roboty te rozliczane są na podstawie przeprowadzanych obmiarów na koniec każdego miesiąca. Dokonywane pomiary sukcesywnie odnotowywane są w księdze obmiarów, a w następstwie sporządzany jest protokół zawierający informację o ilości i wartości wykonywanych prac co stanowi dla Spółki podstawę do wystawienia faktury. Dodatkowo na okoliczność, iż z przepisów prawa budowlanego wynika, że za potwierdzenie wykonania usługi rozumie się odbiór techniczny robót, to zdaniem Spółki za datę wykonania usługi należy uznać dzień technicznego odbioru tj. dzień podpisania protokołu odbioru robót. Poglądu tego nie podzielił w wydanej interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, co Spółka zaskarżyła podtrzymując zdanie, że podpisane dokumenty zdawczo-odbiorcze są potwierdzeniem dla zleceniodawcy poprawnego i definitywnego wykonania usługi przez zleceniobiorcę. Wszakże protokoły potwierdzają nie tylko zakończenie robót, ale również otwierają prawo do dochodzenia należności jak również dają początek terminom rękojmi. Zdaniem Spółki nieracjonalna byłaby odrębna interpretacja jednej czynności gospodarczej przez prawo podatkowe, w którym bierze się pod uwagę ostatnie prace fizyczne, a w prawie cywilnym (termin gwarancji i rękojmi), w którym pod uwagę brana jest data podpisania protokołu odbioru robót. WSA zarzuty Skarżącej uznał za bezzasadne i oddalił skargę twierdząc, że brak podpisu na dokumencie zdawczo-odbiorczym nie oznacza, że dana robota budowlana nie została wykonana bowiem protokół potwierdza kto i jaki zakres prac wykonał i czy została ona wykonana należycie, nie przesądza natomiast o dacie fizycznego zakończenia prac. WSA zwrócił uwagę również na art. 4 ordynacji podatkowej, w której obowiązkiem podatkowym jest nieskonkretyzowana powinność, która powstaje z automatu. Oznacza to w praktyce, że zapisy w umowach na roboty budowlane nie mogą manipulować obowiązkiem podatkowym i momen-

tem jego powstania. Zatem ustalenia stron, które polegają na uznaniu daty zakończenia robót, jako dnia podpisania protokołu są niezgodne z prawem podatkowym. WSA podkreślił, że umowy cywilnoprawne mogą jedynie chronić i zabezpieczać firmy na wypadek przyszłych roszczeń [Wyrok WSA z dnia 05.02.2015, III SA/Wa 1664/14].

Źródło: opracowanie własne.

Z powyższego przykładu wynika, że protokoły odbioru robót lub inne pochodne dokumenty potwierdzają jedynie fakt zakończenia robót, lecz ich moment podpisania nie przesądza o terminie ich fizycznego zakończenia. W przypadku uchylenia się od formalnego odbioru przez zleceniobiorcę zaleca się by sprzedawca usług dokonał odbioru jednostronnego i na jego podstawie wystawił fakturę. W następstwie wszelkie różnice i niezgodności wystawca faktury może skorygować poprzez korektę [*Jak ustalić...*, 2014]. Dodatkowo w powyższym przykładzie WSA przestrzega przed ewentualnym modyfikowaniem zobowiązania podatkowego w umowach na roboty budowlane. Zapis, że data podpisania protokołu odbioru robót to data zakończenia usług jest błędny. W umowach tych należy skonkretyzować szereg czynności, które razem składają się na ostateczny moment wykonania robót:

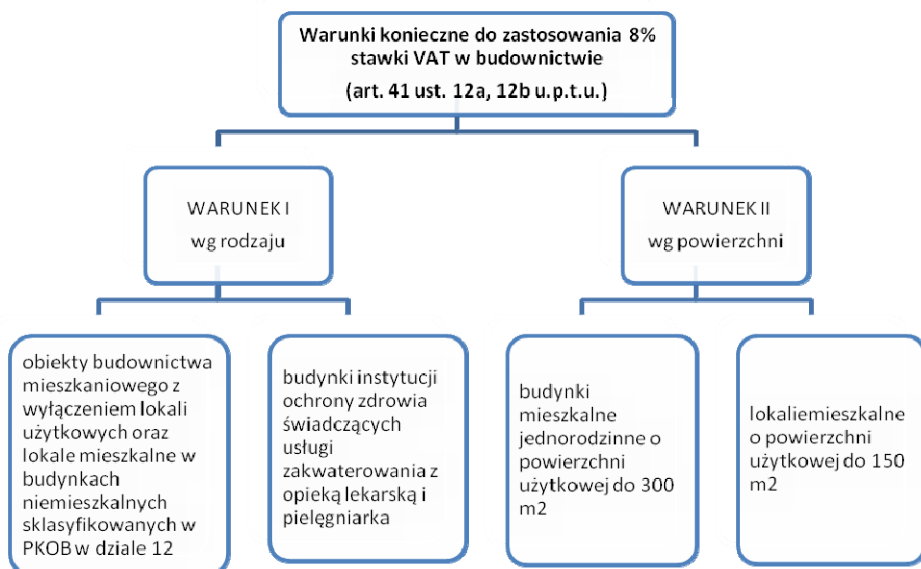
- 1) podpisanie umowy na wykonanie robót budowlanych,
- 2) wykonanie usług zgodnych z podpisaną umową i harmonogramem prac,
- 3) zawezwanie inwestora do odbioru,
- 4) obustronne uczestniczenie w odbiorze,
- 5) wyjaśnienie różnic i niedociągnięć,
- 6) ostateczne poprawki.

W myśl art. 647 kodeksu cywilnego wykonawca zobowiązuje się przed inwestorem, że wykona usługę zgodnie ze sztuką budowlaną i projektem. W praktyce oznacza to, że jeśli podczas odbioru prac inwestor wskaże elementy niezgodne z projektem to wykonawca zobligowany jest je poprawić i rzetelnie uzupełnić. Dlatego często termin podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego się przesuwają. W związku z tym cała branża budowlana obarczona jest ogromnym ryzykiem popełnienia błędu w ustaleniu poprawnej daty wykonania usługi [Kowalski 2016, ss. 35–36].

Stawki podatku VAT w budownictwie

W branży budowlanej co do zasady występuje podstawowa stawka VAT – 23% oraz obniżona 8%. Zastosowanie preferencyjnej stawki podatku wynika z art. 41 ust.12 u.p.t.u., który dotyczy przede wszystkim budowy, remontu, modernizacji obiektów budownictwa mieszkaniowego. W praktyce okazuje się, że przy stawce tej muszą być spełnione parametry rodzaju obiektu i powierzchni użytkowej, co przedstawia rysunek 3.

Rysunek 3. Warunki konieczne do zastosowania 8% stawki VAT w budownictwie



Źródło: opracowanie własne na podstawie: ustawy o VAT.

W myśl art. 41 ust. 12c u.p.t.u., w przypadku warunku I, który dotyczy budownictwa mieszkaniowego o powierzchni przekraczającej warunek II – obniżoną stawkę podatku VAT stosuje się tylko do wielkości ich limitu. Tak więc stawka ta ma zastosowanie tylko do części, która klasyfikuje się do budownictwa objętego programem mieszkaniowym. W praktyce dylemat przejawia się w braku definicji powierzchni użytkowej na gruncie ustawy o VAT, przez co podatnicy mają problemy z precyzyjnym jej ustaleniem, a co w konsekwencji wpływa na rozliczenia podatku należnego. Organy podatkowe opierają się na

definicji zawartej w rozporządzeniu Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, gdzie za powierzchnię użytkową uznaje się całkowitą powierzchnię budynku wraz z garażem, piwnicą, suszarnią jednak z wyłączeniem klatek schodowych, dźwigów, kolumn, filarów itd. Natomiast NSA w wyroku z 8 maja 2013 r. (sygn. I FSK 888/12) wskazał, że podatnik winien korzystać z definicji powierzchni użytkowej wskazanej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w której powierzchnia ta liczona jest po wewnętrznych ścianach, z pominięciem klatek schodowych oraz części kondygnacji, gdzie wysokość jest niższa niż 1,4 m [Szwęch 2015, ss.10–14]. Przy zastosowaniu obniżonej 8% stawki pojawia się również dylemat z brakiem definicji: budowa, remont, modernizacja, przebudowa, które przez ustawodawcę zakwalifikowane zostały do art. 41 ust 12 u.p.t.u.

Przykład 2.

Spółka X jako czynny podatnik VAT otrzymała zlecenie na usługi w zakresie dostawy markiz i ich montażu na stałe do elewacji w sposób, który uniemożliwia późniejszy demontaż bez uszkodzenia zarówno samej markizy jak i elewacji budynku. Dostawy i montaż występować będą przy okazji prac ogólnobudowlanych w obiektach objętych społecznym programem mieszkaniowym. Zdaniem Spółki jest to inwestycja objęta art. 41 ust. 12a u.p.t.u. i przy wystawianiu faktury sprzedażowej należy zastosować obniżoną 8% stawkę VAT. Organ podatkowy w wydanej interpretacji indywidualnej nie podzielił zdania podatnika, gdyż w istocie czynności te są jedynie zaopatrzeniem budynku w elementy wyposażenia, niestanowiące jego elementów konstrukcyjnych. W konsekwencji zastosowanie będzie miała 23% stawka VAT. Opinia ta zaskarżona została do WSA, gdzie Spółka wyraziła pogląd, że jeśli obiekt budowlany był wyposażony w markizy, to ich wymiana z zastosowaniem innych wyrobów niż użyte pierwotnie będzie stanowiła remont. Jeśli nie, to ich instalacja będzie modernizacją budynku poprzez jego unowocześnienie i dostosowanie do współczesnych standardów budownictwa. Zdanie to dalej kwestionował Organ podatkowy posługując się definicjami budowa, remont, modernizacja zaczerpniętymi z Prawa budowlanego. WSA oraz NSA nie poparły skargi Ministra Finansów twierdząc, że do przytoczanych definicji ustawodawca nie odsyła podatników do Prawa budowlanego. Zabieg ten byłby niestosowny z uwagi na konieczność autonomicznego traktowania przepisów u.p.t.u w całym prawie wspólnotowym. Dlatego należy przyjąć, że pojęcie modernizacji oznacza zwiększenie standardu, unowocześnienie, podwyższenie wartości. A więc po trwałym połączeniu komponentów meblowych z elementami konstrukcyj-

nymi obiektu budowlanego lub jego części, komponenty te podnoszą standard takiego obiektu [Wyrok NSA z dnia 21.12.2016, I FSK 695/15].

Źródło: opracowanie własne

Jak wynika z analizy przykładu 2 ponownie pojawia się dylemat braku definicji pojęć wprowadzonych do ustawy o VAT, co w konsekwencji prowadzi do nadinterpretacji ze strony podatników lub organów podatkowych. Należy jednak pamiętać, że intencją ustawodawcy było stworzenie preferencji finansowych dla przedsiębiorców w zakresie modernizacji budynków mieszkalnych, a tym samym podnoszenia standardu osobą fizycznym mieszkającym w danym obiekcie. Dlatego też WSA oraz NSA jednoznacznie stwierdzili, że podstawową okolicznością nakazującą stosowanie 8% stawki VAT jest m.in. modernizacja budynku mieszkalnego – co Spółka z pewnością realizuje. Tak więc, zgodnie z realiami gospodarczymi usługę tę należy traktować jako usługę kompleksową objętą społecznym programem mieszkaniowym.

Rola podwykonawcy na gruncie ustawy o VAT

W brzmieniu znowelizowanych przepisów ustawy o VAT – od 2017 roku mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte zostały dodatkowo usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 wykonywane przez podwykonawców. Dodatkowo ustawodawca dodał również, że świadczenia tych usług nie może dokonywać podatnik zwolniony podmiotowo. Oznacza to, że przedsiębiorca musi być czynnym podatnikiem VAT [Sobczyk 2017, ss. 7–6]. Na gruncie rozliczeń mechanizmu odwrotnego obciążenia w branży budowlanej pojawia się dylemat braku wyjaśnionego pojęcia podwykonawcy. Tak więc w objaśnieniu podatkowym z 17 marca 2017 r. Minister Finansów informuje, że w związku z brakiem przytaczanej definicji należy posługiwać się internetową definicją SJP, gdzie podwykonawca wykonuje roboty na rzecz wykonawcy.

Przykład 3.

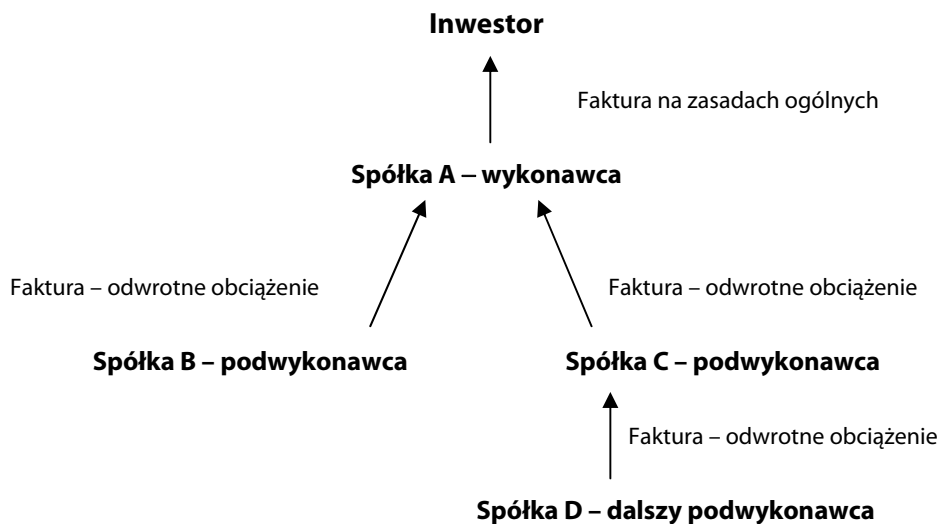
Spółka A jako czynny podatnik VAT otrzymała zlecenie od Inwestora X na wykonanie nowego budynku na terenie Elektrociepłowni EC Nowa. W związku z dużym zakresem prac Spółka A zleciła:

- Spółce B wykonanie robót ziemnych,
- a następnie Spółce C wykonanie 2 z 3 pomieszczeń w nowo powstałym budynku, która podzleciła wykonanie 1 pomieszczenia Spółce D.

Wszyscy usługodawcy i usługobiorcy są zarejestrowanymi i czynnymi podatnikami VAT, a ich usługi mieszczą się w załączniku nr 14 do ustawy u.p.t.u. W związku z powyższym mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie – co przedstawiono na rysunku 4.

Po wykonaniu nowego budynku na terenie Elektrociepłowni EC Nowa podatnik A, B, C i D obowiązani są do wystawienia faktury. W pierwszej kolejności wystawi fakturę Spółka B na roboty ziemne, które zleciła jej Spółka A. Będzie to faktura na odwrotne obciążenie, gdzie nabywca (Spółka A) zobowiązana jest do rozliczenia tej usługi. Spółka D jako dalszy podwykonawca wystawia fakturę na odwrotne obciążenie na wykonanie 1 z pomieszczeń dla Spółki C, która staje się podatnikiem tej usługi, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt. 8 u.p.t.u. Analogicznie Spółka C wystawia fakturę odwrotne obciążenie na wykonanie 2 z 3 pomieszczeń nowego budynku na EC Nowa dla Spółki A, która również staje się podatnikiem tej usługi. Natomiast Spółka A jako wykonawca wystawia fakturę dla inwestora na zasadach ogólnych, gdyż warunek z art. 17 ust. 1 pkt. 8 u.p.t.u. uzupełniony art. 17 ust. 1h ustawy, nie jest w tym przypadku spełniony [Krywan 2017, s. 34].

Rysunek 4. Rozliczenie usługi wykonania nowego budynku na terenie EC Nowa



Źródło: opracowanie własne.

Powyższy przykład przedstawia schemat rozliczeń na gruncie znowelizowanych przepisów VAT. Pamiętać należy, że aby mechanizm ten miał zastosowanie, strony muszą być czynnymi podatnikami VAT, wykonywać usługę budowlaną z załącznika nr 14 do u.p.t.u. oraz wykonywać ją jako podwykonawca. W pozostałych przypadkach rozliczenia podatku odbywają się na zasadach ogólnych.

Podsumowanie

Wymienione, przykładowe dylematy rozliczania podatku VAT w usługach budowlanych są tylko częścią aktualnych i obecnych problemów z jakimi zmagają się branża. Niewątpliwym i bezsprzecznym pozostaje więc fakt, że ustawodawca wprowadzając coraz to nowsze regulacje nie precyzuje ich – co prowadzi do wielu wątpliwości. Z niejasności tych wynikają błędy podatników, które nierzadko popełniane są w sposób całkowicie nieświadomy. Natomiast wszystkie pomyłki (nawet te nieświadome) uznawane są za nierzetelne prowadzenie ksiąg i nierzetelne rozliczenie się na gruncie PTU za co ustawodawca przewiduje coraz to większe sankcje. Zmiany więc docierają nie tylko do nieuczciwych przedsiębiorców, ale i również do tych uczciwych. Na podstawie przeprowadzonych badań autor postawił następującą tezę artykułu: „Rozliczenia podatku VAT w branży budowlanej obarczone są dużym wyzwaniem dla podatników zwłaszcza, że są niejasne i niedoprecyzowane. Nakładane nowe rozwiązania, które z założenia mają ratować nieszczerły system podatkowy powodują duże zatory płatnicze, które rozpoczynają swój bieg od uczciwych podwykonawców. Konsekwencją całego nieprzemyślanego i niedopracowanego systemu jest pogrążająca się w kryzysie finansowym branża budowlana i ucieczka podatników poza granice kraju”.

Bibliografia

- Jak ustalić moment powstania obowiązku podatkowego przy usługach budowlanych?* (2014), „Poradnik VAT” Nr 4 (364), wyd. Gofin.
- Kowalski R. (2016), *Jak sformułować umowę o roboty budowlane, aby prawidłowo rozliczyć VAT*, „Monitor Księgowego” Nr 5 (297), wyd. Infor.
- Krywan T. (2017), *Zmiany w VAT od 01.01.2017 r.*, Rachunkowość Pismo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce nr 1/2017., wyd. Rachunkowość.
- Sobczyk M. (2016), *Nadchodzący rok to duże zmiany w VAT. Czas na podsumowanie*, Tygodnik Gazeta Prawna nr TGP 48 (53)/ DGP nr 238 (4385), wyd. Dziennik Gazeta Prawna.

Szwach A.(2015), *Branża budowlana -- Aktualne problemy z rozliczeniem VAT*, wyd. Infor.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459, 933, 1132).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201, 648, 768).

Wyrok NSA z dnia 21.12.2016 r. sygn. I FSK 695/15 [online], <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6D13629E7A>, dostęp: 02.12.2017.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 05.02.2015, sygn. III SA/Wa 1664/14 [online],
dostęp: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dostęp: 27.11.2017.

Zasady ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego --krok po kroku (2015), Poradnik VAT Nr 24 (408), wyd. Gofin.

Anna Prusak¹

Katedra Zarządzania Jakością
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Sabina Rokita²

Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości
Politechnika Rzeszowska

Projekty badawczo-rozwojowe dofinansowywane ze środków unijnych w księgach rachunkowych – wybrane problemy

Research and Development Projects Co-financed from EU Funds in Accounting Books – Selected Problems

Abstract: The objective of this paper was to discuss major problems related to the inclusion in the account books of revenues and costs of innovative projects co-financed from the EU sources, under Operational Program Smart Growth (POIR). Such projects are carried out through realisation of industrial research and experimental development. Definitions of these activities are considered in relation to the so-called technology readiness level (TRL). The Accounting Act (UOR) does not regulate how the costs of ongoing R&D work should be recognized in the account books (it only refers to the completed development activities), therefore, regulations presented in the International Accounting Standard IAS 38 should be used in cost records of R&D activities. UOR and IAS 38 regulations differ in terms of recognition of completed activities of experimental development. The following issues are problematic: treating research costs as costs of the period, qualifying activities as industrial research or experimental development, assessing – at the end of the fiscal year – the ability of future effects of ongoing development work to generate economic benefits. These and other problems are presented

¹ anna.prusak@gmail.com

² srokita@prz.edu.pl

base on a case study. The case study was performed through analysis of relevant documentation and in-depth interview with the owners of the enterprise, who obtained EU funding for the implementation of an innovative R&D project within Operational Program Smart Growth 1.1.1 (so called Fast Track).

Key words: industrial research, experimental development, EU projects, innovative projects, accounting books, Accounting Act, International Accounting Standard.

Wprowadzenie

W ostatnich latach znacząco wzrosło zainteresowanie działalnością innowacyjną w polskich przedsiębiorstwach. Jest to m.in. bezpośredni efekt wymogów konkursów na dofinansowanie tego sektora w ramach funduszy europejskich, a w szczególności Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój (POIR), którego alokacja na lata 2014–2020 wynosi 8,4 mld euro [Ministerstwo Rozwoju, Portal Funduszy Europejskich 2014–2020]. POIR jest zatem największym ogólnopolskim programem mającym na celu wsparcie sektora przedsiębiorstw w innowacyjnym rozwoju, szczególnie MŚP. Aby pozyskać dotację, przedsiębiorstwo powinno wykazać, że rezultat planowanego projektu wykazuje się innowacyjnością produktową lub procesową, co najmniej na poziomie kraju [Prusak 2017]. Ponieważ tak rozumiana innowacyjność jest zwykle wynikiem działalności badawczo-rozwojowej, większość konkursów w ramach POIR nakłada na przedsiębiorstwa wymóg prowadzenia prac rozwojowych, lub badań przemysłowych i prac rozwojowych. To, na którym etapie są one realizowane, i czy podlegają finansowaniu w ramach kosztów kwalifikowalnych projektu, zależy od danego konkursu. Przykładowo, jeden z najpopularniejszych konkursów dla przedsiębiorstw (POIR 1.1.1., czyli tzw. „Szybka Ścieżka”) obejmuje badania przemysłowe i prace rozwojowe do momentu wytworzenia i przetestowania w warunkach rzeczywistych prototypu, co odpowiada tzw. TRL9, czyli ostatniemu poziomowi gotowości technologii do wdrożenia (tzw. *Technology Readiness Level*). Samo wdrożenie nie jest już kosztem kwalifikowalnym w tym konkursie, natomiast jest warunkiem koniecznym do rozliczenia dotacji unijnej (tj. musi nastąpić sprzedaż rezultatu, a przychody muszą zostać udokumentowane).

Chociaż działalność B+R ma kluczowe znaczenie dla konkurencyjności i rozwoju przedsiębiorstwa, to zwykle stanowi również ogromne wyzwanie pod względem finansowym, zarządczym i rachunkowym. Wynika to z dużej kosztochłonności B+R w połączeniu z niepewnością w zakresie możliwych do uzyskania wyników, a co się z tym wiąże również trudnościami z oceną efek-

tywności finansowej. Te same czynniki powodują problemy z ujęciem działalności B+R w księgach rachunkowych oraz jej prezentacją w sprawozdaniu finansowym. Na etapie prowadzenia B+R, trudno bowiem ocenić, czy uzyskane efekty przyczynią się do wygenerowania w przyszłości korzyści ekonomicznych, czy też nie. Odpowiedź na to pytanie decyduje o tym, czy zasoby zużyte do prowadzenia B+R powinny być traktowane jako nakłady i ujmowane jako odpowiedni składnik aktywów, czy też powinny być traktowane jako koszty bieżącego okresu. Ponadto, w przypadku gdy realizacja projektu B+R jest dofinansowywana ze środków unijnych, ujęcie dotacji w księgach rachunkowych będzie zależało od rozstrzygnięć w zakresie ewidencji kosztów z nim związanych. Oczywiście przyjęte rozwiązania wpłyną na prezentację obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym, m.in. w bilansie oraz rachunku zysków i strat.

Artykuł ma na celu przedstawienie problemów i ich potencjalnych rozwiązań w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych przychodów i kosztów projektów B+R dofinansowanych ze środków unijnych, ze szczególnym uwzględnieniem ich wpływu na prezentację prawdziwego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym.

W artykule położono nacisk na aplikacyjny wymiar opisywanych problemów i rozwiązań. Przedstawiono w tym celu studium przypadku, które zostało sporządzone w oparciu o analizę dokumentacji konkursowej i projektowej oraz badania (wywiad pogłębiony) z właścicielami przedsiębiorstwa, które pozyskało dofinansowanie na realizację innowacyjnego projektu w ramach konkursu „Szybka Ścieżka” (POIR 1.1.1.), obejmującego badania przemysłowe i prace rozwojowe.

Koszty działalności badawczo-rozwojowej w świetle prawa bilansowego

Zgodnie z Ustawą o rachunkowości (UOR) jednostki mają obowiązek opracować zasady rachunkowości i stosować je w taki sposób, aby rzetelnie i jasno przedstawić swoją sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z późn. zm., art. 4, ust. 1–2]. Sprostanie temu obowiązkowi często wiąże się ze stosowaniem m.in. zasad memoriału, współmierności przychodów i kosztów, kontynuacji działania, ciągłości, istotności. Odpowiednie dostosowanie rozwiązań w obszarze rachunkowości do specyfiki działalności ma kluczowe znaczenie dla wiarygodności prezentowanej

w sprawozdaniu finansowym kondycji jednostki, co z kolei wpływa na przydatność tych informacji dla ich odbiorców przy podejmowaniu decyzji.

Przedsiębiorstwa zobligowane do stosowania UOR, w zakresie ujmowania kosztów działalności B+R w księgach rachunkowych, w praktyce wykorzystują również regulacje zawarte w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości MSR 38 – Wartości niematerialne (MSR 38). Ustawa o rachunkowości nie definiuje bowiem działalności badawczo-rozwojowej, ani nie reguluje w jaki sposób należy ujmować w księgach rachunkowych koszty trwających prac badawczo-rozwojowych. Odnosi się wyłącznie do ujęcia w księgach rachunkowych kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz ich amortyzacji. Zgodnie z zapisami UOR, gdy nie ma w niej regulacji danych zagadnień, ustalając zasady rachunkowości w jednostce należy stosować w pierwszej kolejności Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR), a następnie przepisy MSR [Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z póź. zm., art. 10, ust. 3]. W tej sytuacji, że względu na to, że w KSR również nie odniesiono się do działalności B+R, można wykorzystać regulacje zawarte w MSR 38. W dokumencie tym zostały zdefiniowane odrębnie pojęcia prac badawczych i prac rozwojowych, podano przykłady działań, które powinny być do poszczególnych prac zaliczane, a także zawarto wytyczne w zakresie sposobu ujmowania w księgach rachunkowych kosztów na nie poniesionych. Jak wynika z analizy przepisów MSR 38, koszty prac badawczych zalicza się w koszty bieżącego okresu, gdyż ze względu na istotę tych prac w zasadzie nie można udowodnić związku ich efektów z generowaniem korzyści ekonomicznych.

Inaczej jest z kosztami prac rozwojowych, które powinny być aktywowane w wartościach niematerialnych, gdy można udowodnić, że efekty tych prac umożliwią w przyszłości wygenerowanie korzyści ekonomicznych. Co istotne, zgodnie z MSR 38, po spełnieniu określonych warunków, do wartości niematerialnych mogą być zaliczone koszty trwających prac rozwojowych [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., MSR 38, par. 8, 52–59]. Odmienne podejście przyjęto w UOR [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z póź. zm., art. 33, ust. 2], zgodnie z którą: „koszty zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby, poniesione przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii, zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;

- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii”.

Zatem UOR pozwala na aktywowanie w wartościach niematerialnych i prawnych wyłącznie kosztów zakończonych prac rozwojowych, a nie jeszcze trwających, jak to ma miejsce w MSR 38. Ze względu na tą rozbieżność między UOR i MSR 38, w praktyce podmioty zobowiązane stosować przepisy UOR przejściowo ujmują koszty trwających prac rozwojowych w zespole 6 kont, w ramach rozliczeń międzyokresowych kosztów, a w momencie ich zakończenia, gdy efekty prac spełniają wskazane w UOR warunki, ich koszty zostają ujęte jako wartości niematerialne i prawne. Zgodnie z UOR amortyzacja kosztów zakończonych prac rozwojowych, zaliczanych do wartości niematerialnych, powinna odbywać się przez okres ekonomicznej użyteczności rezultatów tych prac. Jednak w przypadku, gdy określenie tego okresu nie jest możliwe, odpisów amortyzacyjnych nie powinno dokonywać się dłużej niż 5 lat [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342 z późn. zm., art. 33, ust. 3].

Składnik zakończonych prac rozwojowych, zaliczany do wartości niematerialnych, powinien być ujmowany według kosztów wytworzenia. Generalnie, pomimo pewnych różnic w sformułowaniach pomiędzy UOR i MSR 38, można przyjąć, że do kosztów wytworzenia zakończonych prac rozwojowych zalicza się wszystkie koszty bezpośrednio i pośrednio związane z wytworzeniem tego składnika, w tym koszty finansowania, ale z pominięciem m.in. kosztów wynikających z niewykorzystania zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych, kosztów ogólnego zarządu niezwiązanych z tymi pracami oraz kosztów sprzedaży [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z późn. zm., art. 28 ust. 3 i 8; Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., MSR 38, par. 66 i 67, oraz MSR 23, par. 10–18]. Pozornie ujęcie kosztów działalności B+R w księgach rachunkowych przedsiębiorstw zobligowanych do stosowania przepisów UOR nie powinno nastroczać większych problemów. Zgodnie z przytoczonymi przepisami, koszty prac badawczych powinny być odnoszone w koszty okresu, w którym są prowadzone. Koszty zakończonych prac rozwojowych, po spełnieniu warunków określonych UOR, powinny być zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, a następnie powinny być amortyzowane. W przypadku, gdy nie da się oddzielić prac badawczych od prac rozwojowych, całość kosztów na nie poniesionych powinna być ujęta w okresie, w którym prace te były prowadzone [Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., MSR 38, par. 53].

Praktyka przedsiębiorstw pokazuje, że jednak nie jest to takie proste. Największe wątpliwości wzbudzają zwykle następujące problemy: traktowanie kosztów prac badawczych jako kosztów okresu, kwalifikacja prac do badawczych lub rozwojowych, ocena na koniec roku obrotowego zdolności przyszłych efektów trwających prac rozwojowych do generowania korzyści ekonomicznych. Na problemy te, w kontekście prezentacji prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki w sprawozdaniu finansowym, zwrócono również uwagę w literaturze przedmiotu. A. Karmańska [2003] zauważa, że odpisywanie w koszty okresu kosztów prac badawczych ze względu na niepewność co do efektów tych prac zgodnie z MSR 38, niekoniecznie pozwoli na odzwierciedlenie rzetelnego obrazu. Prace badawcze są w gruncie rzeczy inwestycjami w przyszłe korzyści gospodarcze i związane z nimi nakłady powinny „iść w parze” z tymi korzyściami, a ujmowanie ich w kosztach okresu, w którym zostały poniesione jest wyrazem skrajnie pesymistycznego punktu widzenia ich użyteczności.

Wątpliwości dotyczące zanizania wyniku finansowego bieżącego okresu, a zawyżania wyników finansowych przyszłych okresów pojawiają się również w przypadku gdy nie można jednoznacznie oddzielić etapu prac rozwojowych od etapu prac badawczych. Wtedy, zgodnie z MSR 38, należy koszty prac rozwojowych potraktować tak, jakby zostały poniesione na etapie prac badawczych, a więc w całości ująć w kosztach okresu, w którym prace te były prowadzone. Nie świadczy to jednak o tym, iż koszty realizowanych prac badawczo-rozwojowych nie zapewniają przyszłych korzyści ekonomicznych, tylko że wysoka niepewność dotycząca ich rezultatów nie pozwala na możliwy do zweryfikowania pomiar [Kaczmarczyk, Piotrowska 2008]. Problem ten zresztą pojawia się również wtedy, gdy prowadzone są wyłącznie prace rozwojowe, ale trwają przez kilka okresów sprawozdawczych. Aby koszty trwających prac rozwojowych mogły zostać aktywowane w rozliczeniach międzyokresowych kosztów, zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, przedsiębiorstwo musi dokonać oceny możliwości wygenerowania przez nie przyszłych korzyści ekonomicznych. Zwykle na początkowym etapie prac rozwojowych trudno przewidzieć ich efekty, zatem na ogół ich koszty są ujmowane w kosztach okresu, w którym są prowadzone. W momencie kiedy już wiadomo, że prowadzone prace rozwojowe zakończą się sukcesem, a może się to okazać dopiero w momencie zakończenia tych prac, nie będzie możliwości skorygowania odpisanych w poprzednich latach w koszty wartości prac rozwojowych i aktywowanie ich jako składnika wartości niematerialnych, zapewniając tym samym rzetelną jego wycenę [Piotrowska 2003]. Warto również podkreślić, że nie tylko kryte-

rium podziału kosztów na prace badawcze i rozwojowe ma wpływ na sposób wyceny i prezentacji obszaru badań i rozwoju. Praktyka wskazuje, iż istotne są również inne czynniki, jak m.in.: czas realizacji prac, źródła finansowania (szczególnie, jeżeli otrzymano na ten cel dotacje), sposób realizacji (samodzielnie czy przy współpracy) [Piotrowska 2008].

W związku z tym, w kwestiach problematycznych rozliczania kosztów działalności badawczo-rozwojowej samo przedsiębiorstwo zobligowane jest do podjęcia decyzji, które rozwiązania będą najbardziej prawdziwie i rzetelnie odzwierciedlały jego sytuację, gdyż mogą one zasadniczo wpłynąć na obraz prezentowany w sprawozdaniu finansowym (zwłaszcza na wysokość i strukturę wyniku finansowego oraz bilansu). Podjęte decyzje powinny znaleźć odzwierciedlenie m.in. w odpowiednich zapisach w polityce rachunkowości oraz dostosowaniu Zakładowego Planu Kont w taki sposób, by uwzględniona została w nim specyfika działalności B+R [Kwiecień 2007]. Konieczna jest również ocena czy „zastosowane indywidualne rozwiązania dotyczące identyfikacji, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym prac B+R nie wpłyną na zmniejszenie wiarygodności informacji sprawozdawczej [Kaczmarczyk, Piotrowska 2008], a co się z tym wiąże, również jej użyteczności. Informacje użyteczne to informacje trafne (przydatne, aktualne) i wiarygodne (sprawdzalne, neutralne). Te cechy jakościowe w przypadku informacji sprawozdawczych o pracach B+R są dyskusyjne [Kwiecień 2007]. Szczególnie użyteczność może być wątpliwa dla odbiorców zewnętrznych, jeżeli informacje sprawozdawcze o pracach B+R zostaną ograniczone wyłącznie do wielkości liczbowych oraz zasad ich wyceny. Dlatego też w tym przypadku konieczne wydaje się umieszczenie stosownych opisów i wyjaśnień o prowadzonej działalności B+R w informacji dodatkowej oraz sprawozdaniu zarządu z działalności [Kaczmarczyk, Piotrowska 2008].

Dotacje na realizację projektów w księgach rachunkowych przedsiębiorstw

Zgodnie z UOR dotacje w księgach rachunkowych powinny być ujmowane:

- w przychodach ze zwykłej działalności operacyjnej (tzn. przychodach ze sprzedaży), gdy otrzymane środki pieniężne stanowią dopłatę do cen sprzedaży [Dz. U. z 2017 r. poz. 2342, z póź. zm., art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h];
- w pozostałych przychodach operacyjnych, gdy otrzymane środki pieniężne przyznane są na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości

niematerialnych i prawnych [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z póź. zm., art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h];

- w rozliczeniach międzyokresowych przychodów, gdy otrzymane środki pieniężne są przeznaczone na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych. Następnie dotacje ujęte w ramach rozliczeń międzyokresowych przychodów zwiększają pozostałe przychody operacyjne proporcjonalnie do dokonywanych odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł [Dz. U. z 2017 r. poz. 2342, z póź. zm., art. 41 ust. 1 pkt 2].

W praktyce przedsiębiorstw największe wątpliwości wzbudza kasowe ujęcie dotacji w przychodach, gdy nie została ona przyznana na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych.

W projektach dofinansowywanych ze środków unijnych, stosowane są dwie metody wypłaty dotacji: w formie zaliczki lub jako refundacja poniesionych kosztów. Zatem przy realizacji projektów dofinansowywanych ze środków unijnych często występują następujące sytuacje:

- przedsiębiorstwo w danym okresie dostaje „z góry” kwotę dotacji na pokrycie bieżących i przyszłych kosztów kwalifikowanych (w przypadku zaliczki);
- przedsiębiorstwo w danym okresie dostaje „z dołu” kwotę dotacji na pokrycie już poniesionych kosztów kwalifikowanych (w przypadku refundacji).

Kasowe ujmowanie dotacji w przychodach, zwłaszcza gdy są istotne dysproporcje pomiędzy kwotą otrzymanej dotacji a kwotą poniesionych kosztów kwalifikowanych w danym okresie sprawozdawczym, może powodować wątpliwości w zakresie prezentowania prawdziwego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym oraz przydatności informacji w nim zawartych w podejmowaniu decyzji przez użytkowników zewnętrznych, gdyż np. wynik finansowy jednego okresu może zostać zawyżony, a kolejnych okresów zaniżony, lub na odwrót. Są to problemy, które powinny zostać rozstrzygnięte indywidualnie w każdym przedsiębiorstwie w polityce rachunkowości, z poszanowaniem zasad rachunkowości [*Zasady rozliczania dotacji ze środków unijnych* 2015].

W projektach B+R dofinansowywanych ze środków unijnych, problem prawdziwego i rzetelnego obrazu jednostki w związku z ujęciem kwot dotacji w przychodach okresu, w którym zostały otrzymane, będzie dotyczył tych kwot, które zostały przyznane na pokrycie kosztów prac badawczych oraz prac

rozwojowych, które nie spełniły warunków do ich aktywowania (w rozliczeniach międzyokresowych kosztów lub wartościach niematerialnych i prawnych).

Przychody i koszty projektu B+R dofinansowanego ze środków UE w księgach rachunkowych – studium przypadku

Metodyka badań

Badania przeprowadzono w oparciu o analizę dokumentacji konkursowej, projektowej, analizę polityki rachunkowości oraz wywiad pogłębiony w przedsiębiorstwie, które pozyskało dofinansowanie na realizację projektu B+R w ramach konkursu „Szybka Ścieżka” (POIR 1.1.1.), opisanego w p. 4.2. Dokumentacja konkursowa dostępna jest na stronie Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (NCBR), która jest instytucją pośredniczącą dla przedmiotowego konkursu [Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Program Operacyjny Inteligentny Rozwój, Nabory zakończone]. Składa się m.in. z Regulaminu Przeprowadzania Konkursu, Przewodnika kwalifikowalności kosztów, Kryteriów wyboru projektów oraz Rozporządzenia MNiSW w sprawie warunków i trybu udzielania pomocy publicznej przez NCBR. Dokumentacja projektowa to z kolei wniosek projektowy (w tym budżet projektu) oraz umowa o dofinansowanie. Wywiad miał strukturę swobodną, pytania dotyczące sposobu realizacji projektu oraz jego zarządzania i rozliczania zadawano kierownikowi projektu B+R.

Opis analizowanego projektu B+R

Celem realizacji projektu B+R ma być opracowanie innowacyjnej w skali światowej grupy produktów (napędów), które będą mogły znaleźć zastosowanie w wielu branżach, np. medycyna, przemysł samochodowy. Projekt B+R jest realizowany dla własnych potrzeb, tzn. jego efekty zostaną w całości wdrożone w przedsiębiorstwie, w konsekwencji czego nastąpi sprzedaż innowacyjnych produktów. Nie zakłada się natomiast sprzedaży licencji ani know-how. Projekt B+R ma być realizowany przez 36 miesięcy i obejmuje 5 etapów. W ramach każdego etapu, zaplanowano do wykonania konkretne zadania. Pierwsze trzy etapy zakwalifikowano do badań przemysłowych, a każdy z nich ma trwać 8 miesięcy. Pozostałe dwa etapy uznano za prace rozwojowe, a każdy z nich ma trwać 6 miesięcy. W dokumentacji POIR badania przemysłowe oraz prace rozwojowe zostały zdefiniowane zgodnie z art. 2 pkt. 85 i 86 Rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 [z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające nie-

które rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu] oraz zgodnie z Ustawą z dn. 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw [Dz. U. z 2015 r., poz. 249, tom 1].

We wniosku aplikacyjnym dla każdego z w/w etapów zostały określone mierzalne efekty, po osiągnięciu których można uznać, że dany etap został zakończony sukcesem i można przejść do realizacji kolejnego. Etapy mają być więc realizowane szeregowo, gdyż osiągnięcie zakładanych rezultatów etapu poprzedzającego warunkuje realizację etapu następującego bezpośrednio po nim. Ponadto w budżecie kosztów projektu B+R dla każdego etapu zostały oszacowane koszty bezpośrednie, w przekroju rodzajowym, oraz koszty pośrednie, ustalane ryczałtowo, jako określony % kosztów bezpośrednich. Założenia POIR wymagały również zaplanowania przychodów dla 5 kolejnych lat po wdrożeniu efektów projektu B+R, w przekroju poszczególnych produktów wchodzących w skład grupy, ze szczegółowością: wielkość sprzedaży i cena, co również zostało zawarte we wniosku aplikacyjnym.

Wyniki

W celu opracowania zasad rachunkowości, które pozwolą m.in. na prezentację rzetelnego i jasnego obrazu przedsiębiorstwa w sprawozdaniu finansowym oraz rozliczenie przyznanej dotacji, rozpoczęto analizę zaplanowanych w projekcie B+R etapów oraz zadań do wykonania w ich ramach, pod względem przepisów prawa bilansowego oraz wytycznych POIR. Ustalono, że powinny zostać rozstrzygnięte i przedstawione w co najmniej czterech punktach. Poniżej proponowane zagadnienia oraz propozycje ich potencjalnych rozwiązań.

1. Przyporządkowanie zadań realizowanych w ramach projektu do prac badawczych lub prac rozwojowych w kontekście prawa bilansowego oraz ustalenie zasad oceny prawdopodobieństwa zakończenia projektu sukcesem (tj. generowania w przyszłości korzyści ekonomicznych) i w związku z tym możliwości aktywowania kosztów prac rozwojowych.

Zadania w projekcie zostały wyodrębnione w ramach etapów, które mają zakończyć się odpowiednim rezultatem. Analiza zadań wyodrębnionych w ramach trzech etapów zaliczanych do badań przemysłowych wskazuje, że pierwsze dwa etapy zawierają w sobie zadania, które w myśl MSR 38 można zaliczyć w całości do prac badawczych. Natomiast część zadań etapu trzeciego, zgodnie z MSR 38, można by było zakwalifikować do prac badawczych (np. projektowanie komponentów składowych produktu oraz ich łączenie

w jedną całość), a część do prac rozwojowych (np. wykonanie kilku wersji prototypów produktów i ich wstępne testowanie). W ocenie kierownika projektu B+R, zadań w ramach etapu trzeciego posiadających wybiórczo cechy prac badawczych lub rozwojowych, nie można jednak traktować rozdzielnie. Zadania te są ze sobą ściśle związane i występują między nimi wzajemne interakcje, np. wyniki wstępnych testów wskazują na problemy, które ponownie wymagają prac badawczych. Zatem właściwsze się wydaje traktowanie zadań etapu trzeciego jako prac o charakterze badawczo-rozwojowym, których nie można od siebie jednoznacznie oddzielić. Analiza zadań etapów czwartego i piątego w świetle przepisów MSR 38, jednoznacznie wskazuje, że zadania te należy zaliczyć do prac rozwojowych.

Na podstawie charakteru zadań realizowanych w analizowanym projekcie B+R można uznać, że w kontekście ustalania zasad rachunkowości, koszty etapów od pierwszego do trzeciego powinny być traktowane jako koszty prac badawczych i powinny być w całości odnoszone w koszty okresów, w których te etapy są realizowane. Natomiast koszty etapów trzeciego i czwartego, powinny być taktowane jako koszty prac rozwojowych, a więc powinny podlegać aktywowaniu w zespole 6 kont, w ramach rozliczeń międzyokresowych kosztów, z obligatoryjną i udokumentowaną oceną przynajmniej na koniec każdego roku obrotowego możliwości zakończenia tych prac sukcesem, rozumianym jako zdolność do generowania w przyszłości korzyści ekonomicznych. Elementy tej oceny powinny być każdorazowo wspólnie ustalone przez kierownika projektu B+R oraz np. głównego księgowego. Ocenę efektów prac rozwojowych na koniec roku obrotowego powinien przeprowadzić kierownik projektu B+R w porozumieniu z zespołem projektowym. Na podstawie przedłożonego przez kierownika projektu B+R raportu z oceny efektów prac rozwojowych powinna być podjęta ostateczna decyzja o aktywowaniu kosztów tych prac, albo o odpisaniu ich w całości lub części, w koszty danego roku obrotowego. W momencie zakończenia projektu B+R powinna nastąpić weryfikacja, czy końcowy efekt wraz z przyporządkowanymi do niego kosztami prac rozwojowych, spełniają warunki wskazane w UOR do uznania go za składnik wartości niematerialnych i prawnych.

2. Określenie sposobu ustalania kosztów wytworzenia prac rozwojowych, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów pośrednich.

Koszty wytworzenia prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie, co do zasady powinny obejmować koszty bezpośrednie i pośrednie, które zostały poniesione na wytworzenie tego składnika. Gdy poddamy analizie

budżet projektu B+R, nie ulega wątpliwości, że do kosztów wytworzenia prac rozwojowych powinny być zaliczone w całości koszty bezpośrednie przyporządkowane do trzeciego i czwartego etapu. Warto natomiast tutaj zwrócić uwagę na kategorię kosztów pośrednich, których wartość w budżecie projektu B+R w ramach w/w etapów jest ustalana ryczałtowo. W POIR za koszty pośrednie uważa się „koszty niezbędne do realizacji projektu, ale niedotyczące bezpośrednio głównego przedmiotu projektu [Wytyczne w zakresie kwalifikowalności... 2017, s. 98]. Wskazano również przykłady kosztów, które powinny być zaliczane do tej kategorii, np. koszty wynajmu lub utrzymania budynków niezbędnych dla realizacji projektu, koszty administracyjne (m.in.. koszty obsługi rachunków bankowych projektu, materiały biurowe), koszty pracy personelu zarządzającego, koszty związane z ustanowieniem zabezpieczenia prawidłowego wykonania zobowiązań wynikających z umowy o dofinansowanie [Przewodnik kwalifikowalności kosztów... 2017, s. 10]. W takiej sytuacji przedsiębiorstwo powinno rozważyć, czy rzeczywiste koszty pośrednie rozliczane

w analizowanym projekcie B+R ryczałtem, w całości lub w części przyczyniły się, do efektów osiągniętych w ramach prac rozwojowych i w związku z tym powinny być zaliczane do kosztów ich wytworzenia. Może się bowiem okazać, że część kosztów pośrednich jest związana wyłącznie z pozyskaniem dofinansowania (np. koszty związane z ustanowieniem zabezpieczenia prawidłowego wykonania zobowiązań wynikających z umowy o dofinansowania) i jego rozliczeniem, co może wzbudzić uzasadnione wątpliwości, czy powinny one być zaliczane do kosztów wytworzenia efektów prac rozwojowych w świetle prawa bilansowego.

3. Ustalenie zasad ewidencji księgowej kosztów i przychodów analizowanego projektu B+R.

Ustalając zasady ewidencji księgowej kosztów i przychodów analizowanego projektu B+R należy mieć na uwadze nie tylko przepisy zawarte w UOR czy MSR 38 w zakresie ujmowania kosztów prac badawczych i rozwojowych, ale również zasady wskazane w wytycznych POIR, aby można było rozliczyć otrzymane dofinansowanie.

Zgodnie z *Przewodnikiem kwalifikowalności kosztów w ramach POIR*, przedsiębiorstwa, które otrzymały dofinansowanie na realizację projektu B+R, są zobowiązane prowadzić wyodrębnioną ewidencję księgową operacji gospodarczych z nim związanych, w sposób umożliwiający ich szczegółową identyfikację [[*Przewodnik kwalifikowalności kosztów...* 2017, s. 6]. Przy czym,

w przypadku rozliczania kosztów pośrednich metodą uproszczoną, tj. (stawką) ryczałtową, nie ma obowiązku prowadzenia w tym zakresie wyodrębnionej ewidencji księgowej, ani posiadania dowodów księgowych i wyciągów bankowych potwierdzających poniesione wydatki [[*Przewodnik kwalifikowalności kosztów...* 2017, s. 13]. Z przytoczonych zapisów wynika zatem, że aby wywiązać się z obowiązków dokumentacyjnych w zakresie kosztów kwalifikowanych w ramach POIR, wystarczyłoby prowadzenie wyodrębnionej ewidencji księgowej wyłącznie w zakresie kosztów bezpośrednich, pod warunkiem oczywiście, że koszty pośrednie są rozliczane metodą ryczałtową.

Warto tutaj zwrócić uwagę na jeszcze jedną ważną kwestię. Przedsiębiorstwo starając się o uzyskanie dofinansowania na realizację projektu ze środków unijnych, tworzy budżet kosztów w oparciu o wytyczne konkretnego programu, a nawet konkursu, które określają jakie koszty uznaje się za kwalifikowane. Praktyka pokazuje, że koszty rzeczywiste realizacji projektu, są często wyższe niż koszty kwalifikowane planowane w budżecie, a zatem występują również tzw. koszty niekwalifikowane. Przyczyny wystąpienia kosztów rzeczywistych niekwalifikowanych mogą być bardzo różne, m.in. wyłączenie danych kategorii kosztów w wytycznych programowych (np. odsetki od kredytów zaciągniętych na realizację projektu), wystąpienie sytuacji nieprzewidzianych w trakcie realizacji projektu i co się z tym wiąże poniesienie kosztów nieuwjętych w budżecie. Z analizy regulacji w zakresie prac B+R zawartych w UOR oraz MSR 38 wynika, że zasady rachunkowości, w tym ewidencji księgowej, powinny być tak ustalone, aby możliwa była identyfikacja wszystkich kosztów poniesionych na wytworzenie składnika wartości niematerialnych i prawnych w ramach zakończonych prac rozwojowych, nie ma znaczenia czy koszty związane z tą działalnością przedsiębiorstwa kwalifikowały się do dofinansowania ze środków unijnych czy też nie.

W świetle przedstawionych rozważań, aby uwzględnić regulacje zarówno wytycznych POIR, jak i prawa bilansowego, zasadne wydaje się prowadzenie ewidencji księgowej kosztów projektu B+R w przekroju kosztów etapów badań przemysłowych i prac rozwojowych, w tym kosztów bezpośrednich oraz pośrednich (kwalifikowanych i niekwalifikowanych). Prowadzona w ten sposób ewidencja kosztów projektu B+R pozwoli nie tylko na rozliczenie się z otrzymanego wsparcia, ale także na właściwe ujęcie kosztów prac badawczych i rozwojowych dla celów sprawozdawczości finansowej.

Z zasadami ewidencji kosztów projektu B+R będą się ściśle wiązały zasady ewidencji przychodów z nim związanych. W tym zakresie powinny zostać roz-

strzygnięte dwie zasadnicze kwestie, tj. ewidencja księgowa otrzymanej dotacji na realizację projektu B+R oraz ewidencja księgowa przychodów ze sprzedaży produktów powstałych w wyniku wdrożenia jego efektów.

W umowie na dofinansowanie projektu B+R w ramach POIR wskazana jest maksymalna kwota dofinansowania obliczona w oparciu o kwotę planowanych kosztów kwalifikowanych. Wypłata przedsiębiorstwu przyznanej kwoty dotacji odbywa się w formie zaliczek i/lub refundacji poniesionych kosztów kwalifikowanych. W związku z tym, w celu zapewnienia współmierności przychodów i kosztów w danym okresie sprawozdawczym oraz prezentacji wiernego i rzetelnego obrazu, przedsiębiorstwo powinno rozważyć ujmowanie i rozliczanie transz dotacji otrzymywanych na realizację analizowanego projektu B+R poprzez rozliczenia międzyokresowe przychodów. Przy takim rozwiązaniu do przychodów bieżącego okresu powinny być zaliczane kwoty dotacji odpowiadające kosztom prac badawczych i rozwojowych, które również obciążają bieżący okres sprawozdawczy. Rozliczeniu w następnych okresach sprawozdawczych powinny podlegać kwoty dotacji, które są przyznane na pokrycie kosztów prac badawczych i rozwojowych, które obciążają te okresy. W przypadku, gdyby koszty trwających prac rozwojowych zostały aktywowane poprzez rozliczenia międzyokresowe kosztów do czasu ich zakończenia, a następnie byłyby uznane za składnik wartości niematerialnych i prawnych i amortyzowane, analogicznie powinna zostać ujęta część dotacji otrzymana na ich sfinansowanie. Zatem dotacja przypadająca na pokrycie aktywowanych kosztów prac rozwojowych powinna być wykazywana w rozliczeniach międzyokresowych przychodów do czasu zakończenia tych prac, a następnie w przypadku ich amortyzacji, powinna być zaliczana do przychodów bieżącego okresu proporcjonalnie do odpisów amortyzacyjnych kosztów zakończonych prac rozwojowych [podobne rozwiązania proponowane są w: *Polityka rachunkowości w ramach...* 2014, s. 57–63].

Zgodnie z umową o dofinansowanie projektu w ramach POIR oraz wnioskiem o dofinansowanie, przedsiębiorstwo jest zobligowane do wdrożenia wyników badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych poprzez sprzedaż innowacyjnych produktów. Jak już było wspomnienie, we wniosku zaprezentowano prognozę przychodów z tego tytułu dla 5 kolejnych lat następujących po wdrożeniu efektów projektu B+R. Z tego powodu, w celu dopełnienia obowiązków wynikających z wytycznych POIR, wskazane by było prowadzenie wydzielonej ewidencji księgowej w zakresie przychodów ze sprzedaży produktów wskazanych we wniosku o dofinansowanie.

4. W przypadku powstania w wyniku projektu B+R składnika wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów zakończonych prac rozwojowych, ustalenie czasu użyteczności ekonomicznej oraz metody amortyzacji.

Jeżeli po zakończeniu realizacji projektu B+R okaże się, że powstał składnik wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów zakończonych prac rozwojowych, to konieczne będzie ustalenie jego czasu użyteczności ekonomicznej oraz metody amortyzacji, mając oczywiście na względzie prezentację rzetelnego i jasnego obrazu przedsiębiorstwa. Zgodnie z UOR ustalając okres użyteczności ekonomicznej rezultatów zakończonych prac rozwojowych oraz stawkę amortyzacji bierze się pod uwagę między innymi: intensywność użytkowania, tempo postępu techniczno-ekonomicznego, prawne lub inne ograniczenia czasu używania. W odniesieniu do kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz branży, w której działa przedsiębiorstwo, może się to okazać niezwykle trudne. Wśród najbardziej istotnych zagrożeń w ustaleniu przewidywanego czasu użyteczności ekonomicznej należy wymienić działania konkurencji, np. skopiowanie urządzenia po uruchomieniu sprzedaży, wprowadzenie na rynek nowego produktu, opracowanie podobnych lub lepszych rozwiązań. Wskazane działania mogą spowodować znaczne skrócenie przewidywanego okresu użytkowania w momencie wdrażania rezultatów projektu B+R, a w skrajnym przypadku może się okazać, że rezultaty te są całkowicie bezużyteczne. Te same czynniki stanowią znaczne ograniczenie wyborze metody amortyzacji. Teoretycznie w przypadku efektów prac rozwojowych analizowanego projektu B+R oraz z punktu widzenia zasady współmierności przychodów i kosztów, najbardziej właściwa wydawałaby się metoda amortyzacji oparta na jednostkach produkcji, którą dopuszcza MSR 38. Jednak w przypadku dużej nieprzewidywalności w zakresie prognozowania okresu użytkowania oraz wielkości sprzedaży produktów, właściwszym podejściem może się okazać dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez 5 lat (okres ten jest zresztą spójny z okresem prognozy sprzedaży we wniosku projektowym), metodą liniową. Bez względu na przyjęte rozwiązanie należy pamiętać, że przedsiębiorstwo jest zobligowane przepisami UOR do okresowej weryfikacji poprawności stosowanych okresów i stawek amortyzacji kosztów zakończonych prac rozwojowych, i w razie potrzeby dokonania odpowiedniej korekty dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z póź. zm., art. 32–33].

Przed koniecznością przyjęcia konkretnych rozwiązań w w/w zakresie przedsiębiorstwo stanie dopiero za 3 lata, tyle bowiem wynosi planowany okres realizacji analizowanego projektu B+R. Mając jednak na uwadze wpływ przyjętego okresu użytkowania i metody amortyzacji kosztów zakończonych prac rozwojowych na prezentację rzetelnego i jasnego obrazu przedsiębiorstwa, na decyzje w tym zakresie niewątpliwie powinien mieć wpływ kierownik projektu B+R.

Zakończenie

Realizacja projektów B+R może przynieść przedsiębiorstwu wiele korzyści, zwłaszcza gdy wdrożenie ich rezultatów pozwala na wprowadzenie na rynek produktów zaliczanych do innowacji przełomowych. Zazwyczaj dochodzi wówczas do dynamicznego rozwoju przedsiębiorstwa i uzyskania przez niego okresowo znacznej przewagi konkurencyjnej. Z drugiej strony projekty B+R niosą ze sobą wiele zagrożeń, związanych przede wszystkim z ich kosztochłonnością, długim okresem realizacji, niepewnością w zakresie uzyskanych rezultatów i możliwości ich komercjalizacji. Z tych powodów tak dużym zainteresowaniem cieszą się programy oferujące dofinansowanie unijne na realizację projektów B+R, gdyż dzięki nim przedsiębiorstwa chociaż częściowo mogą ograniczyć ryzyko z nimi związane, poprzez obniżenie ich kosztochłonności. Pozyskanie dofinansowania ze środków unijnych na realizację projektu B+R, oprócz oczywistych korzyści, wiąże się również z dodatkowymi obowiązkami, m.in. w postaci stosowania szczególnych procedur przy ponoszeniu wydatków kwalifikowanych, obligatoryjnej sprawozdawczości z postępów prac pod względem rzeczowym i finansowym, właściwej dokumentacji i ewidencji księgowej.

Jak wynika z praktyki przedsiębiorstw również ewidencja kosztów projektów B+R powoduje wiele wątpliwości, pomimo wydawałoby się dość czytelnych regulacji w tym zakresie w UOR i MSR 38, zwłaszcza w kontekście prezentacji rzetelnej i jasnej sytuacji majątkowej oraz wyniku finansowego w sprawozdaniu finansowym. W przypadku gdy przedsiębiorstwu uda się pozyskać dofinansowanie ze środków unijnych na realizację projektu B+R, dochodzą dodatkowe wymogi w zakresie ewidencji księgowej kosztów projektu, wynikające z wytycznych programowych, a także wątpliwości w zakresie ewidencji księgowej przychodów wynikających z dotacji. Niestety nie ma uniwersalnych rozwiązań w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych kosztów pono-

szonych na projekt B+R, których zastosowanie w dowolnej jednostce zapewniłoby prezentację rzetelnej i jasnej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. To samo stwierdzenie można odnieść do ewidencji rachunkowej dotacji pozyskanej na realizację projektu B+R. Z tego powodu tak ważne jest aby przedsiębiorstwo dokonało analizy występujących u niego problemów związanych z ewidencją przychodów i kosztów projektów B+R dofinansowywanych ze środków unijnych, a następnie dostosowało zasady rachunkowości w taki sposób aby spełnić wymogi prawa bilansowego, a także wymogi stawiane przez donatora.

Warto również podkreślić, że odpowiednie dostosowanie zasad rachunkowości do specyfiki prowadzonej działalności jest niezwykle ważne, w przeciwnym razie może dojść do prezentacji w sprawozdaniu finansowym niezrzetelnych danych, co z kolei zgodnie z UOR podlega grzywnie lub karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie [Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z póź. zm., art. 77]. Natomiast niedostosowanie się, m.in. w zakresie ewidencji księgowej operacji gospodarczych projektów dofinansowywanych ze środków unijnych, do wymogów danego programu, może skutkować nawet zwrotem całości dotacji wraz z odsetkami.

Problemy najczęściej spotykane w praktyce związane z ewidencją przychodów i kosztów projektów B+R dofinansowywanych ze środków unijnych oraz ich potencjalne rozwiązania przedstawiono w artykule na podstawie studium przypadku, tj. przedsiębiorstwa, które pozyskało dofinansowanie na realizację projektu B+R w ramach konkursu POIR 1.1.1.

Bibliografia

- Kaczmarczyk A., Piotrowska K. (2008), *Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 14, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Karmańska A. (2003), *Koszty prac badawczych i rozwojowych (artykuł dyskusyjny)*, „Monitor Rachunkowości i Finansów”, nr 2/2003, C.H. Beck, Warszawa.
- Kwiecień M. (2007), *Rachunkowość – na niebezpiecznym zakręcie (prawda czy fałsz)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 38 (94), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Ministerstwo Rozwoju, Portal Funduszy Europejskich 2014–2020 [online], <https://www.fundusze-europejskie.gov.pl/>, dostęp: 22 grudnia 2017 r.
- MSR 23 *Koszty finansowania zewnętrznego*, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. [online], http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002221/20120911_30_rozporzadzenie_1126.2008.pdf, dostęp: 20.12.2017.

- MSR 38 *Wartości niematerialne*, Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. [online], http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002221/20120911_30_rozporzadzenie_1126.2008.pdf, dostęp: 20.12.2017.
- Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Program Operacyjny Inteligentny Rozwój, Nabory zakończone [online], <http://www.ncbr.gov.pl/fundusze-europejskie/poir/nabory-zakonczone/>, dostęp: 22 grudnia 2017.
- Piotrowska K. (2002), *Koszty prac badawczych i rozwojowych w przepisach o rachunkowości* [w:] Gierusz J., Jarzemowska M., Martyniuk T. (red.), *Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk.
- Piotrowska K. (2003), *Programy unijne a rachunkowość* [w:] Sojak S. (red.), *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Piotrowska K. (2008), *Innowacyjność w małych podmiotach gospodarczych a normy rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 47 (103), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Polityka rachunkowości w ramach komercjalizacji B+R. Poradnik dla księgowych jednostek naukowych* (2014), Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Warszawa.
- Prusak A. (2017) *Development of new technologies in the context of the EU funded projects in Poland*, University of Kragujevac, 2nd International Conference on Quality of Life, ISBN 978-86-6335-043-4.
- Przewodnik kwalifikowalności kosztów w ramach Programu Operacyjnego Inteligentny Rozwój* (2017), Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, (aktualizacja 23.10.2017).
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu [online], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=PL>, dostęp: 22 grudnia 2017.
- Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r., MSR 38, par. 8, 52–59 [online], http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1002221/20120911_30_rozporzadzenie_1126.2008.pdf, dostęp: 20.12.2017).
- Ustawa z dn. 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r., poz. 249, tom 1 [online], <http://dziennikustaw.gov.pl/du/2015/249/1>, dostęp: 22 grudnia 2017.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2017 r., poz. 2342, z późn. zm.
- Wytyczne w zakresie kwalifikowalności wydatków w ramach Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego oraz Funduszu Spójności na lata 2014–2020* (2017), Ministerstwo Rozwoju, Warszawa.
- Zasady rozliczania dotacji ze środków unijnych* (2015), „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” nr 10 (394) [online], <https://www.gofin.pl/rachunkowosc/17,1,85,188562,zasady-rozliczania-dotacji-ze-srodkow-unijnych.html>, dostęp: 18.12.2017.

Iwona Tontała¹

Społeczna Akademia Nauk

Przestępstwa i wykroczenia skarbowe na gruncie ustawy o VAT oraz kodeksu karno-skarbowego – wybrane problemy praktyczne

Fiscal Offenses and Petty Offenses Under the VAT Act and the Penal and Fiscal Code – Selected Practical Problems

Abstract: In the presented work, I presented not only a theoretical but also a practical model of the application of the provisions of the penal and fiscal code in the everyday activities of the entrepreneur. The introduction by the legislator of many changes in the area of tax law causes a high risk of making a mistake, the sizes of which may be of great importance for its further functioning. The mistake made can be corrected both on the basis of tax settlements as well as in the context of avoiding fiscal penal liability. The appropriate mechanisms contained in the penal and fiscal code should then be applied.

Key words: vat, tax risk, offence, responsibility.

Wprowadzenie

Prowadzenie działalności gospodarczej nierozzerwalnie związane jest z niebezpieczeństwem narażania się na ponoszenie różnego rodzaju grzywien, kar, jak również opłat sankcyjnych. Ponoszenie tego rodzaju opłat związane jest najczęściej z naruszeniem przepisów prawa podatkowego, przepisów karnych oraz administracyjnych. Nakładanie kar i grzywien odnosi się do naruszenia przepisów prawa, które nie są akceptowane przez ustawodawcę. W związku

¹ to-ps@wp.pl

z popełnieniem przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego na sprawcę nałożona jest kara. Jedną z kar, która może zostać orzeczona, jest kara grzywny. Wprowadzanie zbyt wielu zmian w obszarze prawa podatkowego, oraz wynikające z tego rozbieżności interpretacyjne, powoduje duże ryzyko popełnienia pomyłki zarówno rachunkowej jak i merytorycznej. Problem leży, bowiem, nie tyle w konstrukcji typów czynów zabronionych w kodeksie, ile w przepisach administracyjnych wprowadzających wiele zakazów, jak i nakazów.

Przestępstwo i wykroczenie skarbowe

Przestępstwo i wykroczenie skarbowe to czyny społecznie szkodliwe, zabronione pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia, a popełnione przez sprawcę, któremu można przypisać winę (art. 1 §1 Kodeksu karno-skarbowego).

Przestępstwo skarbowe jest to czyn jak wyżej, zagrożony karą grzywny określoną w stawkach dziennych, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności (art. 53 §2 k.k.s).

Wykroczenie skarbowe jest to czyn jak wyżej, zagrożony karą grzywny określoną *kwotowo*, jeśli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie przekracza pięciokrotnej wysokości najniższego wynagrodzenia (w 2017 roku tj. $5 \times 2.000,00 \text{ zł} = 10.000 \text{ zł}$), a także, inny czyn, jeśli kodeks tak stanowi (art. 53 §3 k.k.s).

Przy ocenie stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego, bierze się pod uwagę rodzaj i charakter zagrożonego lub naruszonego dobra, wagę naruszonego przez sprawcę obowiązku finansowego, wysokość uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego, jak również postać zamiaru, motywację sprawcy, rodzaj naruszonej reguły ostrożności oraz stopień jej naruszenia. Oceniając stopień społecznej szkodliwości czynu należy wskazać, jakie elementy strony przedmiotowej i podmiotowej przemawiają za uznaniem, iż czyn ten nie stanowi przestępstwa, nie jest więc wystarczające ogólne powołanie się na stronę podmiotową i przedmiotową czynu [Wyrok SN z dnia 10.02.2009 r. sygn. III KK 305/08, źródło: LEX].

Przesłanką odpowiedzialności jest społeczna szkodliwość czynu popełnionego przez sprawcę wówczas, gdy przekracza stopień znikomy, jak również czyn ten jest zabroniony pod karą groźby kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia oraz sprawcy czynu można przypisać winę. Za mo-

ment popełnienia czynu zabronionego uważa się popełnienie czynu zabronionego w czasie, w którym zastąpiło zachowanie sprawcy, chyba, że kodeks stanowi inaczej.

Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn, w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu należności publicznoprawnej, za krótki odstęp czasu uważa się okres do sześciu miesięcy.

Krótkie odstępy czasu nie odnoszą się do pierwszego i ostatniego działania sprawcy, ale do wszystkich zachowań składających się na czyn ciągły. W przypadku przestępstwa stanowiącego czyn ciągły, czas jego popełnienia określa się datą pierwszego i ostatniego zachowania sprawcy, bo one wyznaczają jego ramy czasowe. Nie jest zatem wymagane, by każde zachowanie składające się na czyn ciągły było oznaczane konkretną datą [Wyrok SA w Warszawie z dnia 12.05.2017 r., sygn. II Aka 66/17 – LEX 2317740].

Przykład 1.

Podatnik dokonał z opóźnieniem wpłaty podatku za miesiące: styczeń 2017, kwiecień 2017, czerwiec 2017 – wystąpił czyn zabroniony wg Kodeksu karno-skarbowego zgodnie z art. 2 §1 oraz art. 6 §2. Kodeks określa takie postępowanie, jako jedność czynu.

Zgodnie z art. 57 §1 k.k.s. podatnik, który **uporczywie** nie wpłaca w terminie podatku podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. W praktyce przesłanka „uporczywości” budzi wątpliwości. Nie wiadomo bowiem czy nie wpłacanie podatku w terminie ma charakter uporczywy tylko w przypadkach, gdy następuje wielokrotnie, czy też również w przypadkach, gdy podatek zostanie nie wpłacony jednorazowo, lecz brak wpłaty utrzymuje się długi okres. Niestety, jak dotąd nie można mówić o jednym stanowisku wypracowanym w tej kwestii przez sądy [Krywan 2018].

Źródło: opracowanie własne.

Przykład 2.

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą spóźnił się o trzy dni z zapłatą podatku dochodowego. Zdarzyło mu się to po raz pierwszy. Podatnik na gruncie kodeksu karno-skarbowego nie popełnił czynu zabronionego.

Źródło: opracowanie własne.

Przykład 3.

Podatnik zakupił samochód od innej osoby fizycznej. Nie złożył deklaracji PCC i nie zapłacił podatku od czynności cywilno-prawnych w wysokości 300 zł. Podatnik na gruncie k.k.s. odpowie za wykroczenie uchylania się od opodatkowania.

Kodeks przyjmuje, że jedynie za przestępstwa skarbowe odpowiedzialność ma charakter karny. W wypadku wykroczeń skarbowych, analogicznie do wykroczeń pospolitych (art. 1 §1 Kodeksu wykroczeń), mowa jest wyłącznie o odpowiedzialności [Kardas, Łabuda, Rozowski 2017].

Kodeks karno-skarbowy reguluje pojęcie umyślności oraz nieumyślności czynu zabronionego. Jest to pojęcie podmiotowe odnoszące się do nastawienia sprawcy – znamiona czynu zabronionego.

Umyślność:

- Zamiar bezpośredni – gdy sprawca chce popełnić dany czyn,
- Zamiar ewentualny – gdy sprawca przewidując możliwość popełnienia danego czynu godzi się na to.

Nieumyślność:

- Uświadomiona (lekkomyślność),
- Nieuświadomiona (niedbalstwo).

Występuje wówczas, gdy sprawca nie ma zamiaru popełnienia czynu, ale popełnia go na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia czynu przewidział lub mógł przewidzieć.

„..., jako warunek odpowiedzialności karnej, umyślność zachowania się sprawcy, odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń za zakres obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. **Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić** choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego. Niezbędne jest jednak wykazanie na podstawie takiego materiału, że sprawca, co najmniej godził się na możliwość popełnienia czynu zabronionego jako przestępstwa (wykroczenia) skarbowego [Postanowienie SN z 23 maja 2003 r. sygnatura V KKN 426/00, opublikowany OSNKW 2002/9-10/81 – portal orzeczeń sądu okręgowego w Poznaniu].

Źródło: opracowanie własne.

Przykład 4.

Podatnik złożył wniosek o zwrot nadwyżki podatku VAT. Organ podatkowy pomyłkowo dokonał zwrotu w wysokości większej niż należna. Podatnik nie zgłosił tego faktu

urzędowi skarbowemu. Fakt ten wyszedł na jaw w późniejszym okresie i wówczas podatnik oddał różnicę nienależnie mu wypłaconą. Podatnikowi zarzucono jednocześnie popełnienie przestępstwa z art. 76 k.k.s.

Nasuwa się pytanie, czy słusznie?

Skoro uchybienie nastąpiło po stronie urzędu, wówczas występuje brak czynu, brak odpowiedzialności za przestępstwo tzw. oszustwa skarbowego z art. 76¹ k.k.s. Może ponosić odpowiedzialność karną, kto przez podanie danych niezgodnych ze stanem rzeczywistym lub zatajenia rzeczywistego stanu rzeczy wprowadza w błąd właściwy organ narażając na nienależny zwrot podatkowej należności, w szczególności podatku naliczonego w rozmierni przepisów o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Przestępstwo to zagrożone jest karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Źródło: opracowanie własne.

Kary i środki karne za przestępstwa i wykroczenia skarbowe

Jedną z kar, która może zostać orzeczona jest kara grzywny. Za przestępstwa skarbowe orzekana jest kara grzywny w stawkach dziennych. Grzywna taka ma charakter dwuskładnikowy – sąd określa ilość stawek dziennych oraz wysokość pojedynczej stawki. Wysokością grzywny jest iloczyn tych dwu składników. Natomiast w przypadku wykroczeń skarbowych grzywna ma charakter kwotowy. Oznacza to, że na sprawcę nakładana jest grzywna w określonej wysokości. W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych występuje specyficzna sytuacja. Podatnikami tego podatku, są bowiem wyłącznie podmioty zbiorowe tzn. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej. Tymczasem sprawcą przestępstwa oraz wykroczenia może być wyłącznie człowiek. W związku z tym kara grzywny może być nałożona wyłącznie na osoby fizyczne, które nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Zazwyczaj za czyny popełnione przez przedsiębiorców odpowiadają osoby odgrywające w nich rolę decydentów, czyli członkowie zarządu [Bartosiewicz 2018].

Kary i środki karne za **wykroczenia** skarbowe:

1. Kary:
 - Grzywna wymierzona kwotowo.
2. Środki karne:

- Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności;
- Przepadek przedmiotów lub ściągnięcie ich równowartości pieniężnej. Rozpiętość grzywny za wykroczenie skarbowe kształtuje się od 1/10 do 20 – krotności minimalnego wynagrodzenia. W 2017 r. – od 200 zł do 40.000 zł.

Kary i środki karne za **przestępstwa** skarbowe to:

1. Kary:

- Grzywny w stawkach dziennych (od 10 do 720 lub do 1080),
- Ograniczenie wolności (od 1 do 12 miesięcy lub do 18 miesięcy),
- Pozbawienie wolności (od 5 dni do 5 lat lub do 10 lat).

2. Środki karne:

- Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności,
- Przepadek przedmiotów lub ściągnięcie ich równowartości pieniężnej,
- Przepadek korzyści majątkowych lub ściągnięcie ich równowartości pieniężnej,
- Zakaz prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska,
- Podanie wyroku do publicznej wiadomości,
- Pozbawienie praw publicznych.

Z odniesieniu do art. 23 k.k.s. grzywna stanowi iloczyn ustalonej indywidualnie stawki dziennej oraz orzeczonej liczby stawek. Wysokość stawki dziennej nie może być niższa niż 1/30 części minimalnego wynagrodzenia (w 2017 roku – 66,37 zł), ani też przekraczać 400-krotności tej części (w 2017 roku – 26.668 zł). Liczba stawek dziennych wynosi od 10 do 720 (lub do 1080 przy obostrzeniu kary). Rozpiętość grzywny w 2017 r. – od 666,70 zł do 19.200.960 zł.

Ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe oraz możliwości zarobkowe. Podstawowym punktem wyjścia dla określenia wysokości stawki dziennej grzywny orzekanej za przestępstwa skarbowe (art. 23 §3 k.k.s.) jest zaś wysokość minimalnego wynagrodzenia w czasie popełnienia przypisanego czynu [Wyrok SN z dnia 10.07.2014 r. sygn. KK 115/14. LEX nr 1480342].

Karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat (art. 44 k.k.s.):

- 5 – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat;
- 10 – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął 1 rok (art. 51 k.k.s.). Jeżeli, w tym okresie wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.

Instytucja czynnego żalu

W sytuacji, gdy podatnik zauważy swój błąd, ma możliwość uniknięcia kary finansowej ze strony fiskusa, lecz wyłącznie wówczas, gdy jego zachowanie zmierza do naprawienia swoich czynów. Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organy powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu zgodnie z art. 16 k.k.s. Przepis ten stosuje się tylko wówczas, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publiczno-prawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym. Jeżeli czyn zabroniony nie polega na uszczupleniu tej należności, a orzeczenie przepadku przedmiotów jest obowiązkowe, sprawca powinien złożyć te przedmioty, natomiast w razie niemożności ich złożenia – uiścić ich równowartość pieniężną. Nie nakłada się obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej, jeżeli przepadek dotyczy przedmiotów określonych w art. 29 pkt 4 k.k.s.

Zawiadomienie do organu powinno być złożone na piśmie, bądź przekazane ustnie do protokołu. Zawiadomienie jest bezskuteczne, jeżeli zostało złożone:

- W czasie, kiedy organ ścigania miał już wyraźnie udokumentowaną wiadomość o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;
- Po rozpoczęciu przez organ ścigania czynności służbowej, w szczególności przesłuchania, czynności sprawdzającej lub kontroli zmierzającej do ujawnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, chyba, że czynność ta nie dostarczyła podstaw do wszczęcia postępowania o ten czyn zabroniony.

Z czynnego żalu korzystać mogą wszystkie osoby fizyczne, które popełniły wykroczenie lub przestępstwo skarbowe, w tym:

- 1) podatnicy, płatnicy i inkasenci będący osobami fizycznymi (np. osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą);

- 2) osoby fizyczne reprezentujące podatników, płatników i inkasentów (np. prezesi spółek);
- 3) osoby zajmujące się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi tych podmiotów (np. księgowi).

W przypadku przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym, czynny żal może mieć zastosowanie niezależnie od tego, jakie organy są właściwe w sprawach danego podatku. Nie ma zatem przeszkód, aby z czynnego żalu korzystały osoby popełniające czyny zabronione dotyczące podatków lokalnych (organami podatkowymi w sprawie tych podatków są wójt/burmistrz/prezydent). Instytucji czynnego żalu nie stosuje się wobec sprawcy, który:

- kierował wykonaniem ujawnionego czynu zabronionego;
- wykorzystując uzależnienie innej osoby od siebie, polecił jej wykonanie ujawnionego czynu zabronionego;
- zorganizował grupę albo związek mający na celu popełnienia przestępstwa skarbowego albo taką grupą lub związkiem kierował, chyba, że zawiadomienia dokonał ze wszystkimi członkami grupy lub związku;
- nakłaniał inną osobę do popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w celu skierowania przeciwko niej postępowania o ten czyn zabroniony.

Przykład 5.

Podatnik złożył deklarację VAT-7, w której podał dane niezgodne z rzeczywistością. Następnie złożył korektę tej deklaracji podając dane zgodne ze stanem faktycznym i wpłacił (wraz z odsetkami) brakujące należności podatkowe. Urząd skarbowy chce teraz wszcząć postępowanie karne skarbowe przeciwko temu podatnikowi. Nasuwa się pytanie, czy słusznie? Skoro podatnik złożył korektę deklaracji i jednocześnie wpłacił wraz z odsetkami uszczuploną należność podatkową urząd skarbowy nie był uprawniony do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, gdyż zostały spełnione wszystkie przesłanki zastosowania klauzuli niekaralności przewidzianej w art. 16a k.k.s. „Nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną w rozumieniu Ordynacji podatkowej lub ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, korektę deklaracji podatkowej, i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie” [Art. 16a k.k.s.].

Źródło: opracowanie własne.

Przykład 6.

Prezes spółki z o.o. nakazał swojej księgowej złożenie do urzędu skarbowego deklaracji VAT-7 z odliczoną całą kwotą podatku z faktury zakupu samochodu osobowego (w sytuacji, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 60% kwoty podatku z tej faktury). Prezes tej spółki nie może skorzystać z czynnego żalu, gdyż jest osobą, która wykorzystując uzależnienie księgowej od siebie, poleciła jej wykonanie czynu zabronionego (ewentualne zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego złożone przez prezesa spółki będzie bezskuteczne).

W takich przypadkach należy spodziewać się wszczęcia przez organy podatkowe postępowania karnego skarbowego. Jeżeli dojdzie do wszczęcia takiego postępowania, sąd oceni czy mimo nieuznania przez organ ścigania czynnego żalu sprawca skorzystał z tej instytucji. Wówczas postępowanie zostanie umorzone.

Źródło: opracowanie własne.

Problematyka podatku VAT

Podatek VAT jest w Polsce niezwykle skomplikowany. W takim systemie łatwo przestępcom poruszać się i dokonywać wyłudzeń z tego tytułu. Rząd podaje informacje, że wyłudzenia z tytułu podatku VAT sięgają ok. 300 mld złotych w ostatnich latach. Jednym z obszarów, gdzie miało to miejsce była produkcja przemytu paliw do Polski. Nie byłoby to możliwe na dużą skalę, gdyby przestępcy podatkowi nie mieli wsparcia w części administracji publicznej. W ostatnim czasie dzięki działaniom policyjnym udało się te działania szarej strefy ograniczyć i zwiększyć wpływy do budżetu. Jeżeli rząd chce ograniczyć działalność przestępczą w tym obszarze, musi w pierwszej kolejności, nie tylko podejmować działania policyjne, ale radykalnie uprościć system podatkowy. Póki będzie istniał on w obecnej formie, będą pojawiać się wyłudzenia.

Sama Unia Europejska mówi dzisiaj o zmianie konstrukcji podatku VAT w krajach członkowskich, który okazał się bardzo wrażliwy na przestępczość. Wyłudzenia w Unii Europejskiej szacuje się w skali roku na pół biliona euro. Czas, aby poddać podatek gruntownej zmianie. Pojawiła się propozycja zastąpienia go podatkiem przychodowym. Ten spowoduje, że przedsiębiorca zapłaci go na miejscu swojej działalności. Przy obecnym rozmiarze Unii Europejskiej VAT okazał się bardzo kryminogennym podatkiem [www.eneewsroom.pl stan z 18.10.2017 r.].

Jednym z najistotniejszych źródeł podatkowych dochodów do budżetu jest podatek od towarów i usług. W związku z powyższym, jest on szczegól-

nym źródłem zainteresowania fiskusa. Przepięstwa oraz wykroczenia związane z podatkiem VAT stanowią najliczniejszą grupę zachowań zabronionych, jakich dopuszczają się podatnicy. Celowo nie używam określenia „podmioty gospodarcze” tylko „podatnicy”, gdyż większości tych czynów zabronionych dopuszczają się osoby, które fizycznie nie prowadzą działalności gospodarczej.

Istnieje wiele obszarów, w których dochodzi do naruszenia przepisów podatkowych. Należą do nich takie czyny, jak ukrywanie przedmiotu opodatkowania, czyli nieujawnienie faktu wykonania usługi bądź dostawy towarów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lub nieujawnienie wysokości obrotów z tych czynności. Takie postępowanie jest czynem zabronionym w myśl art. 54 k.k.s. Wskazane czynności wiążą się również z niezłożeniem deklaracji podatkowej bądź podaniem nieprawdy w deklaracji. Opisany czyn zabroniony może być popełniony wyłącznie umyślnie. Są to czynności mające na celu uchylene się od opodatkowania działając w sposób świadomy z zamiarem bezpośrednim. Czynność sprawcza w przypadku czynów zabronionych polega na:

- podaniu nieprawdy, czyli sprawca świadomie podaje fiskusowi dane niezgodne ze stanem faktycznym; lub
- zatajeniu prawdy, czyli sprawca nie ujawnia danych zgodnych ze stanem faktycznym, utrzymuje je w tajemnicy; lub
- niedopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych, objętych deklaracją lub oświadczeniem.

Przepięstwa związane ze złożeniem deklaracji VAT-26, są następstwem wprowadzonej nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług od 01 kwietnia 2016 rok. Wprowadzono do ustawy artykuł 56a kodeksu karnoskarbowego penalizując zachowania związane z wymaganiami formalnymi dającymi możliwość pełnego odliczania podatku naliczonego zwiazanego z samochodami osobowymi używanymi wyłącznie do celów działalności gospodarczej podatnika (dotyczy również art. 86 ust. 12 ustawy o VAT) – poprzez prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu dla danego samochodu. Wprowadzone przepisy są bardzo restrykcyjne, których naruszenie może spowodować nałożenie kary grzywny do 720 stawek dziennych. W przypadku mniejszej wagi tych zachowań stosuje się przepisy odnośnie wykroczeń skarbowych. Przewidziana jest również klauzula niekaralności zdefiniowana w art. 56a §3 k.k.s. W przepisie tym wskazano, iż nie podlega karze podatnik, który złożył informację VAT-26 po terminie, jeżeli jednak złożenie tej informacji nastąpiło przed dniem:

- 1) Rozpoczęcia czynności sprawdzających w zakresie podatku od towarów i usług;
- 2) Doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego, w ramach kontroli skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług, a w przypadku, gdy nie stosuje się zawiadomienia - przed dniem wszczęcia takiej kontroli lub postępowania, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1;
- 3) Wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1 lub 2.

Stanowi również wykroczenie skarbowe złożenie deklaracji VAT w niewłaściwej formie do urzędu skarbowego. Od 01 stycznia 2016 roku obowiązuje elektroniczna forma składania deklaracji do urzędu skarbowego niektórych podatników. Niezłożenie deklaracji we właściwy sposób stanowi wykroczenie skarbowe przewidziane w art. 57 §4 k.k.s.

Naruszeniem przepisów jest również nieprowadzenie ewidencji dla potrzeb podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 60 k.k.s. przewidziane są trzy typy przestępstw skarbowych.

§1. Kto wbrew obowiązкови nie prowadzi księgi,

§2. Kto wbrew obowiązкови nie przechowuje księgi,

§3. Niezawiadomieniu właściwego organu o fakcie prowadzenia jego ksiąg przez uprawniony do tego podmiot,

§4. Przewiduje się odpowiedzialność karną za wykroczenia skarbowe w analogicznych znamionach jak przestępstwa określone, w §1–3, lecz będące wypadkami mniejszej wagi.

Popołniając naruszenie przepisów art. 60 k.k.s. podatnik naraża się na karę grzywny do 240 stawek dziennych

Ewidencja VAT jest księgą zdefiniowaną w kodeksie karno-skarbowym w art. 53&21 k.k.s. Zgodnie z określoną definicją księgami są również: księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencja, rejestr oraz inne podobne urządzenia ewidencyjne, do których prowadzenia zobowiązuje ustawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

Należy zaważyć, iż wskazane czyny zabronione można popołnić wyłącznie umyślnie. Z uwagi na charakter obowiązków ciążących na sprawcy oraz sposób jego zachowania, czyny te można popołnić wyłącznie z zamiarem bezpośrednim. Ustawa wskazuje również problem prowadzenia nierzetelnie lub wadliwie ewidencje vat opisanych w art. 61 k.k.s.

Przykład 7.

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą nie zaewidencjonował w kasie fiskalnej wszystkich czynności na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W tej sytuacji zapisy na kasie fiskalnej były nierzetelne. Popełnił on przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nierzetelnego prowadzenia ksiąg.

Nierzetelne prowadzenie księgi może polegać zarówno na dokonywaniu w niej zapisów nieprawdziwych, jak również na zaniechaniu dokonywania zapisów zdarzeń mających miejsce, czyli zdarzeń gospodarczych podlegających takiemu wpisowi.

Źródło: opracowanie własne.

Księga wadliwa, jest to księga prowadzona niezgodnie z przepisami prawa (art. 53 §23 k.k.s.). Wadliwość określa się również jako nieprawidłowość formalną księgi. Z istoty rzeczy nie mogą mieć znaczenia – w perspektywie skutku z art. 56 §1 k.k.s. – takie zachowania podatnika, które polegają na przekazaniu organowi nieprawdziwych informacji, które nie miałyby wpływu na rozmiar i treść obowiązku podatkowego. Dotyczy to w szczególności zawartych w fikcyjnych fakturach VAT informacji o transakcjach, które w rzeczywistości nie miały miejsca. Wystawienie fikcyjnych faktur VAT może stanowić pomocnictwo do popełnienia czynu zabronionego z art. 56 §1 k.k.s. przez inną osobę, która wykorzystując te faktury dokona nieuzasadnionego pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z treści tych faktur. Warunkiem przyjęcia, że takie ułatwienie obiektywnie nastąpiło, jest jednak ustalenie, w realiach konkretnej sprawy, czy nieprawdziwe określenie w deklaracji VAT-7 wysokości podatku naliczonego (na podstawie fikcyjnych faktur) może prowadzić do uszczuplenia podatku należnego, co z kolei wymaga zbadania, jaka była faktyczna wysokość podatku należnego za dany okres [Wyrok SA w Warszawie z dnia 05.03.2015 r., sygn. III KK 407/14, LEX nr 1678967].

Ogromny problem powstał poprzez fałszowanie faktur oraz wystawianie tzw. pustych faktur. **Pusta faktura** – to faktura, która dokumentuje transakcję, jaka w rzeczywistości w ogóle nie miała miejsca. **Nierzetelna faktura** – nie dokumentuje rzeczywistego przebiegu transakcji, np. dostawcą towaru nie jest podmiot widniejący na fakturze.

Z dniem 01 stycznia 2017 r. wprowadzono art. 62 k.k.s. co spowodowało obostrzenie zakresu odpowiedzialności na gruncie kodeksu karnoskarbowego. Zdecydowano zwiększyć odpowiedzialność karną za te czyny zabronione, który mogą być popełnione w dwóch formach:

- wystawianie faktur w sposób nierzetelny (niezgodny z rzeczywistością), oraz
- posługiwanie się fakturą wystawioną w sposób nierzetelny (jest to przestępstwo powszechne, które tak naprawdę może popełnić każdy).

Przykład 8.

Podatnik posługując się fakturami dokumentującymi czynności niemające nigdy miejsca, zadeklarował nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy. Zwrot podatku otrzymał. Podatnik ten na gruncie kodeksu poniesie odpowiedzialność karno-skarbową.

Źródło: opracowanie własne.

W kodeksie karno-skarbowym wprowadzono również tzw. typ uprzywilejowany przestępstw skarbowych. W sytuacji, gdy kwota podatku wynikająca z faktur jest małej wartości (wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustu-krotności minimalnego wynagrodzenia, w 2017 r. jest to kwota 400.000 zł) to wówczas mamy do czynienia z typem uprzywilejowanym.

Przestępstwa fałszu intelektualnego jest to najcięższa postać odpowiedzialności karnej związanej z nierzetelnymi fakturami. Wprowadzono art. 271a kodeksu karnego (wartość kwot należności ogółem 200 tys. zł, lub 500 tys. zł) Artykuł 277a kodeksu karnego – stosuje się wówczas, gdy wartość należności ogółem wynosi 10 mln zł. Zgodnie z kodeksem karnym istnieje możliwość kary nawet do 25 lat pozbawienia wolności.

Wyłudzenie zwrotu podatku VAT jest w obecnych czasach największą bolączką fiskusa. Swoim postępowaniem sprawca świadomie wprowadza w błąd właściwy organ, przez co dochodzi do uszczuplenia należności publiczno-prawnej. Może nastąpić sytuacja zmiany kwalifikacji czynu zabronionego z kodeksu karno-skarbowego na przestępstwo karne „w przypadku, gdy czynności wykonawcze sprawcy wyłudzającego nienależny zwrot podatku VAT polegają na działaniu fingującym istnienie obowiązku podatkowego – wyłącznie w celu osiągnięcia z tego tytułu korzyści z majątku Skarbu państwa – przez upozorowanie przed organem skarbowym (przy pomocy fikcyjnych dokumentów lub przez podjęcie innych jeszcze czynności) przeprowadzenia realnej transakcji, w tym dotyczącej rzeczywiście istniejącego towaru, a nie jego substytutu, to działanie takie stanowi przestępstwo określone w przepisach kodeksu karnego, nie zaś przestępstwo skarbowe” [Postanowienie SN

z dnia 01.03.2004 r. sygn. V KK 248/03, OSNKW 2004/5/51]. Na podstawie wyroków sądowych określono, iż wystawca pustych faktur ma obowiązek uiszczenia podatku należnego z wystawionych faktur.

Mimo dołożenia należytej staranności, podatnikom nie udaje się uniknąć udziału w karuzeli podatkowej. Należy się zastanowić czy fakt, że powstały udział podatnika jest nieświadomy może wpłynąć na zakres jego odpowiedzialności. Z punktu widzenia odpowiedzialności karno-skarbowej należy odróżnić od siebie dwa przypadki: świadomego uczestnictwa w procederze wyłudzenia podatku od towarów i usług oraz nieświadomego udziału w karuzeli podatkowej. Należy jednak pamiętać, że w praktyce organom ścigania oraz sądom może być niezwykle trudno odróżnić sytuację, w której podatek nieświadomie brał udział w karuzeli podatkowej, od sytuacji, w której przedsiębiorca, wiedział i godził się na przestępczą działalność swoich kontrahentów. W szczególności wątpliwości organów mogą powstać w sytuacji, w której ceny towarów uzgodnione przez kontrahentów znacznie odbiegały od cen rynkowych bądź też warunki transakcji z innych powodów odbiegały od warunków obrotu gospodarczego, na przykład z powodu stosowania odbiegających od rynkowych warunków lub terminów płatności [Majkowski, Mochna, Mroziak 2017].

Podsumowanie

Podmioty rozpoczynające prowadzenie działalności gospodarczej, ale nie tylko, bo również wszyscy obywatele, nie mają świadomości jak duża odpowiedzialność na nich spoczywa. Prawidłowe i bezbłędne rozliczenie z fiskusem spędza sen z powiek nie jednemu śmiertelnikowi. W każdej dziedzinie życia obowiązują określone zasady. W prawie podatkowym nieprzestrzeganie zasad ustalonych przez ustawodawcę może być bardzo bolesne w skutkach. Wysokie kary finansowe dość znacznie ograniczają rozwój gospodarczy przedsiębiorców oraz powoduje utrudnione planowanie gospodarcze.

Tak wysokie sankcje szczególnie dotkliwe w podatku od towarów i usług powodują barierę w kontaktach biznesowych. Strach przed nieświadomym uczestnictwem w procederze przestępstw karuzelowych rodzi wśród partnerów gospodarczych zasadę ograniczonego zaufania. Uśpienie czujności podatnika może spowodować w przyszłości ogromne konsekwencje finansowe. Istniejący obecnie chaos podatkowy związany z niejednorodną wykładnią przepisów podatkowych jest skutkiem zwiększającej się emigracji przedsiębiorców

na inny obszar bardziej stabilny podatkowo. Wniosek jest jeden, że oszuści nadal się bogacą, natomiast uczciwi podatnicy bardzo dużo tracą.

Bibliografia

- Bartosiewicz A. (2016), *VAT Komentarz LEX*, Wolters Kluwer SA.
- Bartosiewicz A. (2018), *Grzywny, kary i inne opłaty sankcyjne a koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych*, wydawnictwo Wolters Kluwer.
- Grzegorzczak T. (2017), *Kodeks karny skarbowy*, wyd. IV, LEX 200.
- Kardas P., Łabuda G., Rozowski T. (2017), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III, WKP.
- Konstytucja RP z 2.04.1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Krywan T. (2018), *Odliczanie VAT od samochodów – odpowiedzialność karna skarbową za czyny zabronione związane ze składaniem informacji VAT-26*, LEX.
- Krywan T. (2018), *Uporczywe niewpłacanie podatku na przykładach*, LEX ABC.
- Majkowski W., Mochna M., Mroziak M. (2017), *Karuzela podatkowa – zabezpieczenie przed konsekwencjami nieświadomego uczestnictwa*, Wolters Kluwer LEX.
- Postanowienie SN z dnia 01.03.2004 r. sygn. V KK 248/03, OSNKW 2004/5/51.
- Postanowienie SN z dnia 17.01.2009 r., sygn. V KK 309/08, OSNKW 2009/4/31, LEX nr 485042.
- Postanowienie SN z dnia 23.05.2003 r. sygn. V KK 426/00, OSNKW 2002/9-10/81.
- Ustawa z 29.08.1997 r. ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karno-skarbowy, Dz. U. z 2016 r., poz. 2137.
- Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2016 r., poz. 1947.
- Ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń, Dz. U. z 2015 r., poz. 1094 ze zm.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 05.03.2015 r., sygn. III KK 407/14, LEX nr 1678967.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 12.05.2017 r., sygn. II AKa 66/17, LEX 2317740.
- Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 14.0.2017 r., sygn. II AKa 52/17 – Możliwość tworzenia dwóch ciągu przestępstw skarbowych. Cechy zorganizowanej grupy przestępczej LEX nr 2344211.
- Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 29.05.2013 r., sygn. II AKa 104/13, LEX nr 1331158.
- Wyrok SN z dnia 10.02.2009 r. sygn. III KK 305/08, LEX wademekum głównego księgowego.
- Wyrok SN z dnia 10.07.2014 r. sygn. KK 115/14. LEX nr 1480342.
- Wyrok SN z dnia 12.08.2008 r. sygn. V KK 76/08 (niepublikowane).
- Wyrok SN z dnia 19.03.2008 r. II KK 347/07, Biuletyn PK 2008/9/5.
- Wyrok TK z dnia 12.09.2005 r., sygn. SK 13/05, opublikowane OTK – A 2005/8/91.LEX.

Renata Wierzbicka¹

Management II

University of Social Sciences

Bad Debt Relief: an Opportunity or a Threat

Abstract: The article discusses legal aspects and conditions of the application procedure to exempt from bad debts, as well as dilemmas of entrepreneurs who are able to use it. The article also deals with the problems related to settlement of overdue liabilities in the tax system in Poland, including EU regulations. The author analyzes both theoretical and practical aspects of the applicable provisions, taking into account the impact of existing regulations on bookkeeping and the principles of documenting cost adjustments.

Key words: VAT tax, bad debt relief, irrecoverable unreasonability, correction of the debtor, tax due, no payment, administrative simplification for the creditor, settlement of bad debts, the right to correct.

Introduction

Many entrepreneurs face a dilemma of tax settlements in the situation of payment bottlenecks, lack of payment by contractors and a dilemma of choosing to write off receivables and benefitting from bad debt relief etc. One of the significant benefits in VAT is the possibility for an entrepreneur to benefit from bad debt relief situation when the debtor has not paid within a strictly defined period. Lack of payment due to the buyer of goods or services leads to the need to pay the tax due by the seller from his own financial resources. This leads to the transformation of the VAT settlement from the net to gross method. At the same time, there is no tax cascade, as the seller is not able to

¹ ren_wie@interia.pl

pass on the cost of unpaid VAT due to an unreliable contractor. An entrepreneur may do this by raising the price for subsequent transactions, but such action is contrary to the principle of VAT neutrality in the settlements of a taxpayer who is not a consumer of a good or service. National VAT regulations are an implementation of EU provisions. In the process of interpretation, it is first of all necessary to refer to the regulations of European Union law.

Taxes and reality

The tax system in Poland, like all over the world, includes indirect and direct taxes. VAT is such an indirect tax. The tax on goods and services, as an indirect and general tax, was introduced in Poland on 5 July by virtue of the Act of 8 January 1993, which was in force until 30 April 2004. Starting from 1 May 2004, the date of accession Poland to the European Union, the provisions of the Act of 11 March 2004 on Value Added Tax, which align our law with EU directives, were implemented. This law along with subsequent amendments and numerous implementing regulations after many changes became the legal basis for the settlement, calculation and recording of VAT. They constitute a set of extensive regulations, usually very inconsistent and incomprehensible, in which, despite the vastness and detail of the regulations, one can find legal loopholes, a lack of logic in the formulation of certain principles as well as inaccuracies. All this does not make life easier for VAT taxpayers, which gives the tax authorities the opportunity to give tax office officials frequent differences of interpretation of the same provisions. This situation has intensified the demand for legal opinions and individual interpretations for taxpayers. Unfortunately, although the number of applications for interpretation has steadily increased, which only confirmed the existence of numerous doubts regarding the application of the VAT Act, the possibility of using specific protection, which was a kind of shield for taxpayers has been strongly limited since 2017. In addition, the interpretations that have been issued by tax authorities in certain cases may be annulled and despite obtaining legal protection from the Minister of Finance in the form of an individual interpretation, the taxpayer may incur negative financial consequences of his actions. Therefore, it undermines one of the fundamental principles of a democratic state of law - the principle of legal certainty. One of the biggest doubts is the possibility to apply tax reliefs. Such dilemmas include the procedure called the relief for bad debts. Unlike tax regulations, no changes were made to the Account-

ing Act related to the application of new rules on the exclusion of unpaid invoices from the tax deductible costs. As a result, an entrepreneur obliged to keep accounting books will make all cost adjustments for the value of unpaid invoices only for purposes of settling income tax and goods and services tax. The provisions are applicable in isolation from the basic principle of accounting for tax and accounting costs over time, i.e. the principle of accrual for which the issue of payment of an obligation does not affect the possibility of recognizing the cost in the account books. In this respect, the justification to the draft law indicates that the introduction of such a regulation does not mean withdrawal from the accrual principle, as taxpayers will generally continue to apply it to qualify costs to tax deductible costs. However, if they do not make the payment in a timely manner, then they will be required to make an appropriate cost adjustment [Biernacki, Kowalska, Kowalski, Raszczyk 2014, p. 98].

What is a bad debt relief?

The procedure, colloquially called 'bad debt relief', enables creditors (VAT taxpayers) to recover the amount of tax due on a given act. This relief applies to receivables whose irrecoverability was probable – that is, if it was not settled or sold in any form within 150 days from the date of expiry of its payment specified in the contract or invoice [Węgielska 2016]. This procedure gives taxpayers who have difficulty in enforcing the amount due from the contractor for the goods sold or the service provided, the possibility of recovering the VAT paid on this transaction. It will be possible under certain conditions which are clearly defined in art. 89a paragraph 2 of the VAT Act. The application of this procedure has consequences both for the creditor and the debtor. The regulations specifying the moment and conditions under which the relief may be used have been simplified and clarified to a considerable extent.

Conditions to be met to use the relief for bad debts

The simplification for creditors is a short list of conditions that must be met in order to be able to benefit from the relief for bad debts and it is possible if:

- the delivery of goods or services is made to the taxpayer referred to in art. 15 paragraph 1, registered as an active VAT payer who is not in the course of restructuring, bankruptcy or liquidation proceedings;

- on the day preceding the submission of the adjustment taking into account the relief, both the creditor and the debtor are registered as active VAT taxpayers, while the debtor is not in the course of restructuring, bankruptcy or liquidation proceedings;
- from the date of issuing the invoice, documenting the claim, no more than 2 tax years have elapsed since the end of the year in which the invoice was issued [Lazarowicz 2017];
- The claim (the amount due from the buyer) has not been settled or sold in any form within 150 days from the date of expiry of its payment specified in the contract or invoice.

Accounting record of the relief for bad debts from the creditor

For entrepreneurs, it means, first of all, that they are not obliged to inform the debtor about the fact of using the relief. This is a significant simplification, especially in terms of time savings – the creditor no longer has to wait for 14 days from sending information, which period was intended for the eventual settlement of the debt by the debtor.

However, it remains at the discretion of the creditor who decides to benefit from the relief for bad debts to inform the competent tax office about this fact. For this purpose, together with the VAT declaration, which reduced the amount of tax due to the correction resulting from the arrears, a VAT-ZD notification must be submitted. Thanks to this information, the tax authority will be able to check more easily if the debtor has adjusted his VAT tax accordingly.

The problem for the creditor may become the need resulting from the provisions to prove that on the day preceding the submission of the tax adjustment due, his debtor was not in the course of restructuring, bankruptcy or liquidation proceedings. This provision makes it impossible to apply a correction and exposes the creditor to improper play by the debtor, blocking him from the possibility of adjusting the tax.

A significant formal simplification for creditors is also the clarification of provision 89a paragraph 1 of the VAT Act. According to this provision, the taxpayer in the declaration adjusts both the VAT due and the reduction of the tax base [Lazarowicz 2017].

Correction of the Debor

The mentioned lack of obligation to inform the debtor about the use of relief for the bad debt is not merely an administrative simplification for the creditor. Such action has become unnecessary due to the fact that the debtor is obliged to correct the input tax on arrears - regardless of whether his contractor has decided to make a correction on his part.

The rule includes art. 89b of the VAT Act, which states that if the arrears – or part thereof – are not settled within 150 days from the date of expiry of the payment deadline, the debtor must adjust the input tax. Such a correction should be included by him in the VAT declaration submitted for the period in which this deadline expires. The obligation to revise the VAT declaration is intended to motivate debtors to pay their debts in a timely manner.

If the buyer has not paid for the invoice from which he deducted VAT, he must correct this deduction. When he paid only part of the receivables, he corrects the part of VAT in proportion to the unpaid invoice. The buyer corrects the input VAT for the period in which 150 days have passed since the payment deadline. Corrections are made in item 49 of VAT-7/VAT-7K declarations. Only VAT is corrected, without the net amount. When the buyer pays for the invoice, he can deduct the VAT from it again in the declaration for the period in which the payment took place. The re-adjustment is made in item 50 of VAT-7/VAT-7K declarations. The Ministry of Finance also points to additional consequences that the taxpayer – the debtor should expect. The point is that a breach of the obligation to correct VAT due may result in determining the correct value of input tax by the tax authority, and as a consequence:

- 1) tax liability,
- 2) amount to be refunded,
- 3) surplus of input tax over payable,
- 4) determination of an additional tax liability in the amount corresponding to 30% of the tax amount resulting from unpaid invoices.

Settlement of bad debts by the public finance sector institution and the method of their settlement

The use of relief for bad debts is a certain tax privilege. In order to have the taxpayer's right to it (the creditor – the public finance sector institution) should first of all notify the debtor i.e. the unreliable contractor about the

intention to write off the claim as irrecoverable. For the purposes of evidence, such notification should be sent by registered mail, preferably with a return confirmation of receipt. It should be remembered that the relevant provisions of the Tax Ordinance Act apply to notices. If the debtor does not settle the payment within 28 days from the date of receipt of the notification, then the taxpayer – in this case the public sector institution – has the right to correct the tax due. However, the debtor or unreliable contractor is obliged to reduce his input tax. Adjustment of the adjustment is made through appropriate changes in the VAT-7 or VAT-7K declaration depending on the accounting method adopted in the accounting policy. In the case of a creditor who wants to use the relief, that is a public sector entity, appropriate entries should be made in the declaration for the settlement period following the month in which the debtor received the notification. However, it is the debtor's obligation to correct the tax declaration for VAT for the period in which he settled this tax, resulting from the VAT invoice issued by the taxpayer. This may be the period in which the invoice was received, as well as the period following it. It should also be remembered that the public sector institution, in this case the creditor, when submitting the settlement in which it corrects the tax due, is obliged to submit a written notification on the adjustment in this mode and to indicate the amount of the adjusted tax. It is also obliged to send the debtor information within 7 days from the date of adjusting the due tax. A copy of this information should be provided to the head of the tax office responsible for settling the tax on goods and services of an unreliable contractor. At this stage of the proceedings, the role of the taxpayer or public sector institution ends. Then the competent tax office deals with the issue of adjusting the declaration of an unreliable partner. Relief for bad debts is a way to reduce the fiscal responsibilities of the budgetary sphere, but not only [Malinowska, Szczypior 2017, p. 120).

Need for correction in JPK_VAT

The VAT Unified Control File (JPK_VAT) is a set of information about purchases and sales, which results from the VAT records for a given period. Data to create JPK_VAT are collected directly from the company's financial and accounting systems. Starting from the settlement for January 2018, each active VAT payer will send its sales record in the JPK_VAT format to the Ministry of Finance. The VAT registration will be compulsorily kept in electronic form.

Contrary to appearances, this is not much if you take into account the number of activities that need to be performed to meet the new obligations related to keeping records using computer applications and electronic sending of JPK_VAT files. These new obligations apply only to micro entrepreneurs, because the remaining entrepreneurs (small, medium and large ones) have already been performing these duties for a long time.

The micro-entrepreneurs who have already implemented computer programs can already sleep well and send their declarations electronically, and their programs also allow sending JPK files as well as those who entrusted keeping tax records and sending declarations and JPK files to a tax advisor or accounting office.

The others must independently implement programs and procedures to meet new obligations. This also applies to those who use computer applications that send declarations signed with authorizing data (e.g. revenue for last year).

Together with the VAT-7/VAT-7K declaration, the seller submits the VAT-ZD form. This is a notification about adjusting the tax base and tax due. We enter invoices in it, which are subject to correction for a given settlement period. When the buyer pays for the invoice or the claim is sold, the seller is obliged to settle the invoice again in the declaration for the period in which the payment or sale took place. The taxpayers who have chosen VAT exemption or suspended their activity also have obligation to re-settle the sale. As a result, the payment of debts is decisive, both in the case of the right to benefit from the relief for bad debts and the obligation to re-adjust. This term should also be understood as the payment of insurance, i.e. the insurer paying out the insurance performs the debtor's payment, which means that he paid the invoice [*Korekta JPK I VAT 2017*, p. 116].

Bad debt relief and income tax

The relief for bad debts was included in the package of changes aimed at simplifying and facilitating business operations. In VAT, regulations have been subject to minor modifications, while in the income tax, completely new solutions have been introduced.

The creditors have gained a new relief, and the debtors got the whipping tool. For years, the solution applied in the VAT tax went to income tax. In income tax from natural persons and legal persons, the principle is that the re-

receivables are amounts due even if they have not actually been received. This means that tax revenue arises regardless of the fact whether the debtor has paid the debt. Similarly, tax-related costs are regulated in income law. Debtors who are in arrears with the payment of obligations resulting from business operations are entitled to reduce taxable income of unpaid amounts due to business operations.

The Personal Income Tax Act and the Corporate Income Tax Act now contain special regulations that allow creditors to deduct, in certain situations, the so-called 'bad debts'. According to art. 16 clause 1 item 26a of the CIT Act, they are not recognized as tax deductible expenses, except that the deductible expenses recognized in the Accounting Act from the part of the receivable that was previously recognized on the basis of art. 12 clause 3 of the CIT Act to receivables due, and their non-recoverability was made probable pursuant to clause 2a item 1 of this Act. The proposed correction will affect the amount of taxable base taken into account when calculating the amount of advances payable on income tax, both in the case of obtaining income by the taxpayer and losses. The amendment to the Act on personal income tax, i.e. PIT and legal ones, i.e. CIT, provides for the possibility of reducing the creditor's tax base by the amount of receivables, provided that the claim is not paid or sold in any form within 150 days from the date of expiry of the payment specified in the contract or invoice or invoice. On the other hand, the debtor is obliged to add the amount of unsettled liability to the tax base. If the obligation is settled, the debtor will have the right to a return adjustment in the settlement for the period in which the obligation will be settled.

Corrections are to be made only in relation to claims and liabilities arising in connection with transactions marked as revenue and tax deductible costs, irrespective of the time of deduction. The incurring of tax loss will not be an obstacle in the settlement of the new 'relief for bad debts' on both the creditor's and the debtor's side. The former will simply increase the loss value, while the debtor will reduce it. If, however, the tax base for income tax is higher than zero, but not high enough to deduct the entire unsettled debt – the settlement date will be spread over time. The uncollected portion of unsettled claims will reduce the tax base in subsequent settlement periods – but not longer than for the period of 36 months following the month in which the right to deduct it arose.

The effects of introducing the procedure of relief for bad debts

Introduction of facilitations in the use of the so-called relief for bad debts in 2013 has had positive effects – said the Ministry of Development in the ex-post assessment of the effects of regulation, which concerns the act on the reduction of some administrative burdens in the economy. About 15–22 thousand taxpayers use the relief yearly.

Facilitations regarding relief for bad debts, which were implemented at the beginning of 2013 as part of a wider package aimed at improving the business environment, concerned the de-formalisation of procedures and the shortening of the period from 180 to 150 days allowing for the use of this solution. As indicated by the Ministry of Development, as a consequence, the creditors may reduce the due tax on goods and services in the territory of the country in the case of unpaid debts.

In 2013, 22.3 thousand taxpayers benefited from the relief. A year later, this number dropped to 18.4 thousand, to reach 15.2 thousand in 2015. As a result of the functioning of the relief, approximately 200 thousand invoices are corrected.

A smaller number of taxpayers who benefited from the relief for bad debts after the changes until the end of 2015 may result from the fact that according to studies analyzing payments between the business partners until 2015, the percentage of overdue payments regulated after 150 days decreased, as we can read in the ex-post assessment of the effects of regulation.

Amendments were introduced by the Act of 16 November 2012 on the reduction of some administrative burdens in the economy [Journal of Laws of 2012, item 1342]. The act came into force on 1 January 2013.

An example of making the correction.

Assumptions

1. The business partner did not pay the amount due for the delivery of goods in the amount of PLN 12,300.00 (including VAT: PLN 2,300.00), whose payment deadline expired in December 2015.
2. In June 2016, the institution benefited from the bad debt relief and corrected the VAT due in the amount of PLN 2,300.00. In the same month, a write-down was created for the amount of PLN 12,300.00.
3. Let us assume that in September 2016, the institution will receive an order from the bailiff to discontinue the enforcement proceedings against the debtor due to

lack of assets. On the basis of this provision, the payment will be considered as irrecoverable.

4. In accordance with the adopted accounting policy, the institution will recover the amount of adjusted VAT due in the account 240 'Other settlements'.

The assignment of the adopted assumptions

Lp.	Operation description	Mount	Account	
			Debit	Credit
1.	PK – correction of VAT due for bad debt relief:	2300,00 zł	221	240
2.	PK – write-down updating the receivable:	12300,00 zł	761	280
3.	PK – derecognizing the amount of adjusted VAT:	2300,00 zł	240	760
4.	PK – recognition of a bad debts based on an order from a bailiff	12300,00 zł	280	200

Source: Own study.

Recording of assumed operations

Account 200
Settlements with recipients

S.P.	12300	12300	4)
------	-------	-------	----

Account 280
Write-downs on receivables

4)	12300	12300	2)
----	-------	-------	----

Account 221
Due VAT settlements

1)	2300	
----	------	--

Account 240
Other settlements

3)	2300	2300	1)
----	------	------	----

Account 761
Other operating costs

2)	12300	
----	-------	--

Account 760
Other operating income

	2300	3)
--	------	----

Source: Own study.

Summary

As already mentioned, the correction of tax due and the tax base is voluntary on the part of the creditor, while the correction on the part of the debtor is obligatory. The first thing that must be done by the creditor is to set a billing period in which the correction can be made. The passage of time is of significant importance both for the purposes of defining that the claim is irrecoverable, as well as the period during which the taxpayer may submit a declaration with a tax adjustment. First of all, it should be pointed out that the deadline for substantiating non-recoverability of receivables and the maximum period for correction count from another event. According to art. 89a of the VAT Act, non-recoverability of receivables is considered as probable if the claim has not been settled or sold in any form within 150 days from the date of expiry of its payment specified in the contract or invoice. At the same time, the taxpayer may make adjustments when the invoice date has not expired since two years from the end of the year in which the invoice was issued. This is regulated in art. 89a clause 2 item 5 of the VAT Act. As announced by the Ministry of Finance, it is planned to shorten the period entitling to benefit from the relief for bad debts from 150 to 120 days. Shortening the period of the possibility of applying the relief on the creditor's side will undoubtedly have a positive effect on his financial condition, indirectly freeing additional financial resources. However, in the case of the debtor, shortening the deadline will result in additional mobilization in the repayment of debt, which in the final analysis will translate into a reduction in payment gridlocks in the course of trade.

Bibliography

- Biernacki K., Kowalska A., Kowalski A., Raszczyk M. (2014), *Ulga za złe długi*, wyd. Difin, Warszawa.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347, dalej jako Dyrektywa 112.
- Korekta JPK I VAT* (2017), Poradnik Gazety Prawnej nr 6.
- Lazarowicz A. (2017), *Ulga na złe długi, nowe zasady*, Poradnik przedsiębiorcy.
- Lazarowicz A. (2017a), *Ulga na złe długi*, Poradnik przedsiębiorcy.
- Malinowska E., Szczypior M. (2017), *Podatek VAT w sektorze publicznym*, Presscom sp. z o.o.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.

Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U z 2016 r., poz. 1888 ze zm.

Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U z 2017 r., poz. 2056 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U z 2017 r., poz. 201 ze zm.

Węgielska A. (2016), *Ulga na złe długi u wierzyciela i dłużnika*, Gazeta podatkowa nr 39(1289) z dnia 16.05.2016.

Aleksy Banasiak¹

University of Social Sciences

Manager's Responsibility in the Organization

Abstract: Proper functioning and development of an organization are ensured by good management performed by managers. Therefore the manager's role in the organization grows, but at the same time his responsibility increases. The manager is legally and financially responsible for his decisions. He is also responsible for financial and image losses of the organization. The aim of the article is to analyze the areas of responsibility of the modern manager, which will allow to indicate the possibilities of avoiding mistakes in his work.

Key words: manager, legal liability of the manager, moral responsibility of the manager.

Introduction

Modern organizations functions in a very difficult environment. Globalization of activities, deepening integration processes, changeability and competitiveness of the environment mean that organizations can develop on the market provided they constantly improve their potential. It can be ensured by, among others, good executive management. It is the managers who have a decisive influence on both the current functioning of the organization and its future. So the manager's role in the organization grows, but at the same time his responsibility for its future increases. This responsibility has a multi-faceted nature. On the one hand, the manager bears moral responsibility for financial and image losses of the organization, on the other hand, he bears personal legal and financial responsibility for the decisions made.

¹ abanasiak@spoleczna.pl

The purpose of the article is to analyze the areas of responsibility of the contemporary manager. This will allow to indicate ways of avoiding errors in the manager's work, which will prevent financial and criminal consequences as well as loss of its credibility and personal reputation.

The issue of managerial responsibility has so far been insufficiently addressed in publications in the field of theory and practice of organization and management. The first publication on the Polish market that comprehensively captures these issues is the book by Paweł Dec and Piotr Masiukiewicz “Odpowiedzialność menedżerów” (Responsibility of managers) [2016].

Roles and tasks of the manager in the organization

The term ‘manager’, derived from the verb manage, is related to the formation of so-called. managerial capital, related to the creation of anonymous capital companies, separation of the ownership functions from the management function of the company and transfer of the management function to appropriate persons empowered by the owners [Cyfert 2009, p. 122]. ‘Manager’ becomes a term defining one of the main characters appearing in the context of the organization's functioning and management [Szczepańska-Woszczyna 2016, p. 55]. It is worth noting here that, colloquially, this term is used not only for employees in managerial positions, but also for owners who directly manage their company.

Managers perform tasks that correspond to classical management functions. These are as follows:

- 1) planning – setting goals and transferring them to be implemented;
- 2) organizing – providing resources, creating structures, organizing work and the tools necessary for its implementation;
- 3) motivating – affecting employees through material and non-material stimuli;
- 4) controlling – measuring and evaluating the implementation of delegated tasks.

With the development of the economy, business management processes are becoming more and more complex, mainly due to the significant variability of its operating conditions. Acceleration of changes in the environment requires from the managerial staff skilful use of opportunities, minimization of threats, creativity and innovation in action. This is associated with making decisions that involve risk.

Managers, implementing management functions by H. Mintzberg, play three basic roles in the organization: interpersonal, informational and decisional [Schermerhorn 2008, p. 32]:

- 1) **interpersonal roles** – involve contacts with other people. We distinguish the following roles here: the figurehead (representing the organization outside, participation in external meetings and ceremonies, membership in various committees etc.), the leader (leading personnel, motivating, evaluating etc.) and the liaison (coordinating group activities, promoting the organization outside etc.);
- 2) **informational roles** – rely on information processing and control of its flow. We distinguish the following roles here: the monitor (gathering information about the organization's operation) and the spokesperson (transmitting information about the organization to external institutions);
- 3) **decisional roles** – rely on making decisions. We distinguish the following roles here: the entrepreneurs (initiating changes as an opportunity for organizational development), the disturbance handler (removing negative phenomena in the functioning of the organization), the resource allocator (deciding on the use of resources available to the organization) and the negotiator (representing the organization in individual and group negotiations).

To properly fulfill their roles in the organization, managers need specific predispositions, knowledge, skills and experiences, called managerial skills. The most frequently indicated skills are the following ones:

- **technical**, determining the ability to exercise or understand how to perform specific activities in the organization,
- **social** (interpersonal), enabling the cooperation with other members of the organization or representatives of other organizations,
- **conceptual**, defined as mental abilities to coordinate and integrate individual elements of the organization and coordination of the relations with the environment.

Managerial roles and skills influence the implementation of managers' functions and tasks. They also illustrate the scale of their responsibility.

Responsibilities of the manager in the organization

The immanent feature of the manager's functions in the organization is the moral and legal responsibility. On the one hand, the manager is burdened

with general responsibility for any financial and image losses of the company, on the other hand, he bears personal legal and financial responsibility for the consequences of his decisions. Although the issue of managerial responsibility is a very important one from the point of view of the management of organizations, this issue has so far been devoted to relatively little space in the management literature [Dec, Masiukiewicz 2016, p. 15].

A modern manager must constantly solve difficult problems. This requires continuous decision-making that includes a risk that he cannot be released from. At the same time, the multiplicity of functions he performs proves the great responsibility faced by managers.

The manager should be characterized by a high sense of responsibility, associated on the one hand with the function performed, and on the other hand with the objectives pursued. These goals cannot be entitlements to privileges and material benefits. In practice, there are cases where the manager uses his position to achieve personal gain.

Legal responsibility

The legal responsibility of the manager covers many different aspects and decision areas. The scope of this responsibility concerns diverse groups of stakeholders and is included in various legal acts.

Responsibility arising from the provisions of the Labor Code

One of the basic roles of the manager in the organization is the role of the employer. The employer's basic obligations have been specified in the Labor Code [Journal of Laws, 1974]. The list of activities in the area of labor law, for which the employer is responsible, is quite broad. Manager is primarily responsible for the health and safety of work in the organization.

The Labor Code also contains provisions regulating the liability of managers for offenses against employees' rights, e.g. incorrectly established employment relationship, lack of properly maintained documentation or violation of provisions regarding working time.

It is the employer's obligation to pay remuneration for work in a timely manner. However, payment delays are often the cause of delays in this area. It seems that a more flexible approach is needed here for managers who, through no fault of their own, do not pay remuneration on time. It should be remembered that business activity is subject to increasing uncertainty and

risk, which, for example, does not allow for the planning of provisioning for remuneration. This could also be at the expense of important projects.

The National Labor Inspectorate is the body that is appointed to control and supervise the compliance with labor law, with particular emphasis on health and safety at work. The way out of the situation is to create appropriate procedures.

Responsibility arising from the provisions of the Code of Commercial Companies

Many provisions regulating the liability of managers are included in the Code of Commercial Companies [Journal of Laws, 2000]. Performing the function of a board member of a capital company is connected not only with rights, but also with responsibility. This liability can be held related to civil law obligations of a legal person under the terms of the Commercial Companies Code as well as for personal liability of a criminal nature.

Despite the fact that it is the company that is responsible for the non-compliance of obligations, board members can be held liable in the event that enforcement of the company's assets proves to be ineffective. This means that board members are responsible for their company with their private property. In addition to liability under the Code of Commercial Companies, board members also bear civil and criminal liability, as well as liability resulting from the provisions of the Tax Law and the Bankruptcy and Reorganization Law.

A common legal problem in practice is acting to the detriment of the company. Acting to the detriment of the company is a fairly broad concept. These are not only actions that cause damage but also failure to act, resulting in damage.

Responsibility arising from the provisions of the Accounting Act

According to the Accounting Act [Journal of Laws, 1994], the members of the management board of the company are responsible for the performance of obligations under the provisions of this act. If the accountant assumes responsibility, the section's manager is responsible for supervising him.

The Act uses here the term 'section manager', which in the case of companies should be understood as a board member or all members (in the case of a multi-member board). Depending on the phase that the company is currently in (liquidation, bankruptcy), the section's manager will also be the liq-

auditor or administrator [Article 3, paragraph 1, point 6 of the Accounting Act]. It should be remembered, however, that a multi-member board may have a clear division of duties, which may indicate that one of the members is responsible for accounting matters. In this situation, responsibility will rest on him, not on the whole board. Such delegation of responsibility should however take place in writing and be accepted by the given board member.

The section's manager is responsible for drawing up the annual financial statements and presenting them to the competent authorities (supervisory, tax, register etc.). He must sign them together with the person entrusted with the bookkeeping. In the case of a multi-member board, the report is signed by all its members.

The section's manager, as well as the members of the supervisory body, e.g. the supervisory board, must ensure that the financial statements meet the requirements set out in the Act. These entities are jointly and severally liable to the company for damage caused by an action or failure to act that is a breach of this obligation.

A very important issue here is determining the company's ability to continue operations in the future. The manager's task is to make sure that the reports are prepared in a reliable way.

Responsibility arising from the provisions of the Value Added Tax Act

The members of the management board of a capital company are jointly and severally liable with all their assets for tax liabilities, even though it is the company that is the taxpayer.

Responsibility for public-law obligations

The responsibility of the manager of a given company for public and legal obligations concerns primarily:

- tax liabilities of the organization,
 - taxes not collected by the organization as a payer,
 - contributions unpaid by the organization as a payer, e.g. for social security.
- Responsibility applies not only to unpaid amounts but also to the lack of documentation, failure to submit the required documents, obstruction of control, failure to comply with the obligation to pay benefits.

Responsibility arising from the provisions of the bankruptcy and restoration laws

A very big responsibility lies with the manager in connection with the risk of bankruptcy of the managed entity. It is criminal and financial liability. If the manager, acting as a member of the management board, fails to submit an application for bankruptcy in due time, he may be responsible for the company's obligations with all his assets. In addition, the court may prohibit doing business activity by such a person. Prohibition of doing business applies not only to self-employment. It also includes the function of a representative, a member of the supervisory board or a representative. What is more, it applies not only to private enterprises, but also to associations, foundations, cooperatives, commercial companies or state-owned enterprises – thus significantly reducing the activity of an insolvent debtor. An operating ban may be imposed for a period of one to ten years.

This responsibility may concern:

1. A debtor who has not filed for bankruptcy within the prescribed period from the date on which the basis for the declaration of bankruptcy arose – such a person is obliged by virtue of the law applicable with a petition for bankruptcy on your own if the company is insolvent. Failure to do so constitutes the basis for the creditor to apply for a ruling on the prohibition of economic activity.
2. A debtor who led to the insolvency of the company due to deliberate action or his own negligence - this applies to both debtors who are natural persons, as well as members of the body of a legal person or representatives of a commercial company without a legal entity.
3. A person who after the declaration of bankruptcy did not indicate any assets, correspondence, accounting books, documents or electronic data that should have been submitted or presented by law.
4. A person who led to the concealment, destruction or encumbrance of liquidated property.
5. A bankrupt who failed to fulfill his duties in relation to the provisions of the Act or a court or judge-commissioner's decision, or otherwise committed acts that impede bankruptcy proceedings.

The manager has 30 days to complete the obligation to file for bankruptcy from the moment the grounds arise to this submission. The reasons for this are as follows:

- insolvency, i.e. the loss of the ability to perform its payable payables, if the delay in the performance of these obligations exceeds three months;
- a situation where the pecuniary obligations exceed the value of the property of a given entity and this state persists for a period of at least 24 months.

The consequence of the manager's legal liability may be as follows:

- criminal and penal-fiscal responsibility;
- civil liability in respect of damage caused;
- administrative responsibility, e.g. penalties of state supervision authorities, such as: labor inspectorate, financial supervision etc.;
- contractual liability, e.g. dismissal from the position, loss of part of the remuneration, loss of part or all of the bonuses due.

The spectrum of legal liability of managers is therefore very wide. At the same time, the awareness of criminal and civil liability of Polish managers is not sufficient [Dec, Masiukiewicz 2016, p. 220].

Moral responsibility

In modern management concepts it is assumed that doing business, in addition to economic obligations (generating profit by offering goods and services for which there is market demand at a fair price) and legal requirements (acting in full compliance with applicable legal regulations), also has ethical obligations – that is acting in accordance with the norms adopted by the public [Kowalczewski, 2008, p. 14].

In addition to respect for the law, the manager should equally respect ethical standards as being important for the implementation of the vision, mission and goals of the organization. On the one hand, they project the image of the organization, and on the other, they create the image of the manager. They are a manager value system linked to a system of values that is valid in the given organization.

The manager's unethical behavior may have its source in his system of values and his personal characteristics or it may result from organizational conditions, such as high expectations of the organization or forcing certain unethical behaviors at higher hierarchical levels of the organization.

It seems important here that the manager implements the idea of corporate social responsibility (CSR). According to the definition of the European Commission, it is a concept according to which enterprises voluntarily take into account social and environmental aspects as part of their market strategies as well as in relations with various stakeholder groups [Kowalczewski 2008, p. 322].

Areas of corporate social responsibility can be divided into four main categories:

- **corporate order**, e.g. shaping the ethical organizational culture, risk management, counteracting corruption etc.;
- **employees**, e.g. dialogue with employees, ensuring optimal working conditions, respect for human rights, understanding the importance of diversity in the workplace etc.;
- **environment**, e.g. limiting gas emissions, responsible management of waste and sewage, limiting energy or water consumption etc.;
- **product**, e.g. responsible investment, extended warranty coverage, post-warranty service etc.

Thanks to the application of the idea of corporate social responsibility there is a number of benefits, in particular:

- improvement of the organization's image and reputation;
- increasing credibility in the eyes of stakeholders;
- improving relations with the society, in particular with the local community;
- increase in the number of customers.

The manager should be aware that corporate social responsibility cannot be treated as a philanthropic or PR activity. He must realize that by implementing this idea he has a great influence on the internal and external environment of the organization, and that requires him to bear responsibility [Griffin 2017, p. 127].

Summary

Contemporary managers are subject to particular pressure. They must make decisions about things that are often of tremendous value while taking. They often work under stress and time pressure. At the same time, managers' decisions are subject to the judgment of diverse groups of stakeholders. The times have passed when the evaluator was only the owner and only he set the criteria for the manager's assessment. Today, the manager operates under the pressure of a very wide range of stakeholders. In addition to three basic groups, i.e. owners, employees, contractors, there are still, among others: trade unions, financial institutions, environmental organizations, media, local communities etc. At the same time, each of these groups has its own goals and uses its own criteria for assessing the manager's performance. Often, these criteria not only do not complement each other, but are even contradic-

tory. For example, outsourcing can be positively evaluated by the owner from the economic point of view but also negatively by trade unions [Bogdanienko, Piotrowski 2013, p. 2013].

However, all this does not release the manager from liability. It is important to be fully aware of the existing threats.

Bibliography

- Bogdanienko J., Piotrowski W. (red.) (2013), *Zarządzanie. Tradycja i nowoczesność*, PWE, Warszawa.
- Cyfert Sz., Krzakiewicz K.(2009), *Nauka o organizacji*, TNOiK, Poznań.
- Dec P., Masiukiewicz P. (2016), *Odpowiedzialność menedżerów*, Instytut Organizacji i Zarządzania w Przemysle, „ORGMASZ”, Warszawa.
- Kodeks pracy, Dz. U. z 1974 r. Nr 24, poz. 141 z późn. zm.
- Ustawa o rachunkowości, Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.
- Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.
- Griffin R. W. (2017), *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa.
- Kowalczewski W. (2008), *Zarządzanie organizacjami w teorii i praktyce*, Difin, Warszawa.
- Schermerhorn John R., Jr. (2008), *Zarządzanie*, PWE, Warszawa.
- Szczepańska-Woszczyna K. (2016), *Kompetencje menedżerskie w kontekście innowacyjności przedsiębiorstwa*, PWN, Warszawa.



SPOŁECZNA AKADEMIA NAUK

Studia I i II stopnia

(LICENCJACKIE, INŻYNIERSKIE, MAGISTERSKIE,
JEDNOLITE MAGISTERSKIE)

SPOŁECZNE I HUMANISTYCZNE

- Bezpieczeństwo narodowe
- Dziennikarstwo i komunikacja społeczna
- Europeistyka
- Filologia angielska
- Japonistyka
- Pedagogika
- Pedagogika specjalna
- Pedagogika resocjalizacyjna
- Psychologia
- Socjologia
- Socjokryminologia
- Stosunki międzynarodowe
- Turystyka i rekreacja

EKONOMICZNE

- Finanse i rachunkowość
- Logistyka
- Zarządzanie
- Ekonomia

ARTYSTYCZNE

- Film i sztuki audiowizualne
- Grafika

MEDYCZNE

- Fizjoterapia
- Kosmetologia
- Zdrowie publiczne

PRAWNE

- Prawo
- Administracja

TECHNICZNE

- Architektura i urbanistyka
- Geodezja i kartografia
- Informatyka

Studia podyplomowe

www.podyplomowe.san.edu.pl

PAO: Studia przez internet

www.pao.pl

Studia III stopnia

(SEMINARIUM DOKTORANCKIE)

- Informatyka
- Zarządzanie
- Językoznawstwo

www.san.edu.pl



Studia w języku angielskim:

* Bachelor & Master

- International Business Management
- International Business Communication
- International Tourism and Hospital Management
- IT Management

* American Master from Clark University

- Master of Science in Professional Communication
- Master of Public Administration
- Master of Science in Information Technology

* MBA@SAN z dyplomem Master Clark University Ma

www.clarkuniversity.eu