

Zarządzanie

Raportowanie informacji o podatkach przedsiębiorstwa

Perspektywa zarządcza
i sprawozdawcza

Ewa Walińska
Anna Jurewicz



Raportowanie informacji o podatkach przedsiębiorstwa

Perspektywa zarządcza
i sprawozdawcza



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Zarządzanie

Raportowanie informacji o podatkach przedsiębiorstwa

Perspektywa zarządcza
i sprawozdawcza

Ewa Walińska
Anna Jurewicz



**WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO**

Łódź 2025

Ewa Walińska (ORCID: 0000-0002-5510-6246)
Anna Jurewicz (ORCID: 0000-0001-5517-9771)
Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości
90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENCI

Anna Surowiec, Sylwia Łęgowik-Świącik

REDAKTOR INICJUJĄCA

Monika Borowczyk

REDAKCJA

Zofia Ulańska

SKŁAD I ŁAMANIE

PAJ-Press

KOREKTA TECHNICZNA

Anna Mateusiak

PROJEKT OKŁADKI

efectoro.pl agencja komunikacji marketingowej

Grafika na okładce: © depositphotos.com/pressmaster

© Copyright by Authors, Łódź 2025

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2025

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.11884.25.0.K

Ark. wyd. 8,5; ark. druk. 9.75

ISBN 978-83-8331-897-4

e-ISBN 978-83-8331-898-1

<https://doi.org/10.18778/8331-898-1>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Wstęp	7
Rozdział 1	
Transparentność działalności gospodarczej a przejrzystość podatkowa	11
1.1. Koncepcja pełnej przejrzystości działań przedsiębiorstwa	11
1.2. Przejrzystość podatkowa przedsiębiorstwa – aspekty regulacyjne i praktyczne	15
1.3. Raportowanie informacji o podatkach – istota, zakres i formy	22
Rozdział 2	
Strategia podatkowa przedsiębiorstwa w warunkach systemu zarządzania <i>compliance</i>	27
2.1. Istota systemu zarządzania według koncepcji <i>compliance</i>	27
2.2. Kluczowe działania przedsiębiorstwa w ramach <i>Tax compliance</i>	33
2.3. Strategia podatkowa jako kluczowy element zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem	42
Rozdział 3	
Raportowanie podatkowe w Polsce – regulacje prawa podatkowego	53
3.1. Polski system podatkowy jako determinanta raportowania podatkowego przedsiębiorstwa	53
3.2. Elementy sprawozdawczości podatkowej przedsiębiorstwa	57
3.3. Informacje o realizacji strategii podatkowej jako odrębny raport podatkowy przedsiębiorstwa	74
Rozdział 4	
Regulacje prawne i środowiskowe dotyczące raportowania podatkowego w Polsce – przepisy prawa bilansowego	83
4.1. Zasady ujmowania podatków w systemie rachunkowości	83
4.2. Ujawnienia informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym – regulacje prawne i środowiskowe	86
4.3. Sprawozdanie o podatku dochodowym jako odrębny raport podatkowy wymagany prawem bilansowym	92
Rozdział 5	
Raportowanie podatkowe w praktyce – wyniki badania spółek sektora budowlanego notowanych na GPW	95
5.1. Cele i charakterystyka badania	95

6 Informacje o podatkach jako element sprawozdawczości finansowej spółki

5.2. Wyniki badania	98
5.3. Wnioski z badania	109

Rozdział 6

Informacje o podatkach jako element sprawozdawczości finansowej spółki – propozycja modelu ujawnień **113**

6.1. Założenia modelu ujawnień	113
6.2. Sekcja informacji o podatkach – informacje ogólne	118
6.3. Sekcja informacji o podatkach – informacje szczegółowe	122

Zakończenie **139**

Bibliografia **141**

Spis rysunków **153**

Spis tabel **155**

Wstęp

Obszar szczególnego zainteresowania państwa to obciążenia podatkowe przedsiębiorstwa, wynikające z systemu podatkowego danego kraju, będącego czynnikiem decydującym o jego wynikach gospodarczych. Powszechnie uważa się, że system podatkowy powinien być łatwy do przestrzegania przez podatników i generować odpowiednie, czyli wystarczające dochody do budżetu państwa. Zbyt skomplikowane systemy podatkowe mogą zniekształcać podejmowanie decyzji gospodarczych i szkodzić gospodarkom krajowym¹. W ostatnich latach w Polsce nastąpił przerost regulacji podatkowych, które znacznie skomplikowały system podatkowy. W rankingu dotyczącym systemów podatkowych krajów Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) za rok 2023, który obejmował 38 państw, polski system podatkowy znalazł się na 33 miejscu, co świadczy o tym, że został oceniony jako skomplikowany i nieprzyjazny dla podatników². Aktualnie (2025 rok) ustawodawca podjął wysiłki w celu uproszczenia tego systemu i rozpoczął proces deregulacji, czyli zmian, które spowodują zmniejszenie liczby regulacji prawnych obciążających podmioty gospodarcze działające w Polsce³. W ramach realizacji szeroko rozumianej deregulacji powstał projekt zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴, co stanowi „realizację planu gospodarczego na 2025 r. »Polska. Rok przełomu«”⁵.

System podatkowy danego kraju determinuje zakres i rodzaj informacji o podatkach raportowanych przez przedsiębiorstwo. Ogólne trendy w Europie wskazują, że uwaga publiczna w ostatnich latach coraz bardziej koncentruje się na ujawnieniach i działaniach dużych przedsiębiorstw w zakresie podatków, w tym także

1 A. Mengden, *International Tax Competitiveness Index 2023 Tenth Edition*, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index> (dostęp: 24.08.2024).

2 Pierwsze miejsce w rankingu zajęła Estonia. *Ibidem*.

3 Nowe regulacje w większości wchodzi w życie w 2025 r., wprowadziły one ułatwienia w prowadzeniu działalności gospodarczej, np. ułatwienia rozpoczynania działalności, prowadzenia działalności nierejestrowanej itp.

4 Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, numer projektu: DER17. Projekt realizuje zobowiązania rządowego Zespołu Deregulacyjnego i stanowi realizację filaru VI: „Wsparcie dla biznesu i deregulacja”, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych> (dostęp: 21.06.2025).

5 Efektem projektu jest Ustawa z dnia 25 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. 2025, poz. 1074.

dotyczących strategii podatkowej oraz innych aspektów zarządzania podatkami. Zasadniczym zagadnieniem jest nie tylko wysokość płaconych przez przedsiębiorstwo podatków, ale także problem, czy są one odprowadzane w miejscu, w którym wypracowywany jest zysk. Kwestia miejsca, w którym przedsiębiorstwo, działające w różnych jurysdykcjach, odprowadza podatki, interesuje nie tylko administrację skarbową poszczególnych krajów, ale także inwestorów, media, polityków, klientów, grupy aktywistów, think tanki oraz ogół społeczeństwa⁶. Chęć pozyskania większych wpływów z podatków do budżetu państwa powoduje wprowadzanie zwiększonych wymogów dotyczących ujawniania informacji podatkowych, co ma prowadzić do przejrzystości podatkowej i zwiększyć przychody państwa z podatków⁷.

Zwiększony zakres ujawnień podatkowych ma miejsce także w ramach sprawozdawczości finansowej, co wpisuje się w trend zwiększenia ujawnień w innych jej obszarach – zgodnie z zasadą społecznej odpowiedzialności biznesu i etycznego prowadzenia działalności gospodarczej. Odpowiedzialne i etyczne prowadzenie przedsiębiorstwa zakłada zgodność (*compliance*)⁸ działalności z obowiązującymi przepisami oraz normami we wszystkich aspektach działalności. *Compliance* w odniesieniu do zarządzania przedsiębiorstwem oznacza „sposób organizacji przedsiębiorstwa oraz zespół środków zmierzających do zapewnienia zgodności z przepisami prawa oraz normami o charakterze pozaprawnym. Takie rozumienie *compliance* jest utożsamiane zatem z tzw. systemem zarządzania *compliance* (*compliance management system CMS*).”⁹ W ramach systemu *compliance*, który dotyczy całej działalności przedsiębiorstwa, można wydzielić różne obszary, w tym dotyczący podatków. W ciągu ostatnich lat znacząco zwiększyła się liczba obowiązków typu *compliance* w obszarze podatkowym, które dotyczą takich wymagań jak:

- przestrzeganie przepisów podatkowych,
- terminowe rozliczanie podatków,
- raportowanie podatkowe,
- procedury wewnętrzne w przedsiębiorstwie obejmujące poszczególne obszary podatkowe.

W niniejszej monografii podjęto problematykę ujawniania informacji o podatkach przedsiębiorstwa (zamiennie zwanego raportowaniem podatkowym) – na tle trendu transparentności podatkowej oraz koncepcji *tax compliance* – jako

6 J. L. Hoopes, L. Robinson, J. Slemrod, *Corporate Tax Disclosure Working Paper 31467*, <http://www.nber.org/papers/w31467>, National Bureau Of Economic Research, July 2023 (dostęp: 23.06.2025), s. 1.

7 *Ibidem*.

8 Zgodność, czyli „*compliance*”, pochodzi od angielskiego czasownika „*to comply*”, czyli stosować się do czegoś, por. Słownik internetowy PONS: <https://pl.pons.com/t%C5%82umaczenie?q=compliance&l=enpl&in=&lf=en&qnac=> (dostęp: 2.09.2019), podają za: W. Paryś, Ł. Napiórkowski, J. Jurasz, B. Kaczała, K. Kamińska-Kiempa, *Compliance w firmie – poradnik dla małych i średnich przedsiębiorców*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2019, s. 7.

9 *Ibidem*, s. 9.

istotnego obszaru systemu zarządzania przedsiębiorstwem i jego sprawozdawczości. Szczególnie ważne są dwa aspekty dotyczące sprawozdawczości podatkowej – rozpatrywanej jako sprawozdawczość jawna – udostępniana szerokiemu kręgowi odbiorców (interesariuszy) oraz niejawna (poufna) – kierowana wyłącznie do organów administracji skarbowej w postaci wymaganych deklaracji, raportów czy innych zestawień.

Publikacja nie dotyczy zarządzania podatkami w znaczeniu optymalizacji podatkowej. Koncentruje się na zarządzaniu funkcją podatkową w zakresie podatków regulowanych przepisami prawa podatkowego oraz na aspekcie sprawozdawczym dotyczącym podatków, regulowanym przez przepisy rachunkowości. Tłem dla rozważań szczegółowych jest koncepcja pełnej przejrzystości działalności przedsiębiorstwa, w tym przejrzystości podatkowej.

Celem głównym monografii jest **opracowanie modelu raportowania informacji o podatkach jako integralnej części sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa**. Dodatkowe cele to w szczególności:

- identyfikacja elementów raportowania podatkowego przedsiębiorstwa, w zależności od źródeł jego regulacji,
- wskazanie istoty i zakresu strategii podatkowej przedsiębiorstwa oraz jej dualnego charakteru – zarządczego i podatkowego,
- identyfikacja prawnych i środowiskowych regulacji raportowania podatkowego w Polsce – podatkowych i bilansowych – determinujących zakres ujawnień informacji o podatkach przedsiębiorstwa,
- wskazanie praktyki ujawniania przez spółki informacji o podatkach.

W monografii postawiono tezę, iż w obecnie obowiązujących w Polsce regulacjach prawnych i środowiskowych brakuje kompleksowego rozwiązania w zakresie ujawniania informacji o podatkach dla zewnętrznych użytkowników sprawozdania finansowego. Przedsiębiorstwa publikują informacje o podatkach tylko wtedy, gdy taki obowiązek wynika z prawa podatkowego, co oznacza, że ich odbiorcą są głównie organy podatkowe, a nie szeroko rozumiani interesariusze spółki. Potrzeba rozszerzenia i uporządkowania ujawnianych informacji o podatkach w ramach sprawozdawczości finansowej wynika z faktu, iż stanowią one – podobnie jak inne kategorie ekonomiczne – element determinujący sytuację finansową i rentowność spółki. Została ona dostrzeżona przez Komitet Standardów Rachunkowości w Polsce, który 7 maja 2025 r. opublikował stanowisko w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego¹⁰. Stanowisko jest ważnym krokiem w kierunku porządkowania ujawnień o podatkach w sprawozdawczości finansowej i może stanowić punkt wyjścia do budowy systemowego rozwiązania w tym obszarze. Opracowany w monografii autorski model ujawnień informacji o podatkach wpisuje się w ten proces, ale wymaga dalszych badań.

¹⁰ Weszło ono w życie z dniem ogłoszenia, tj. 7.05. 2025 r. (Dz. Urz. Min. Fin. z 2025 r. poz. 46).

Metody badawcze wykorzystane na potrzeby niniejszej monografii obejmowały w szczególności analizę dokumentów dotyczących raportowania podatkowego przez przedsiębiorstwa z branży budowlanej notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Badania zostały poprzedzone studiami literaturowymi w zakresie regulacji bilansowych i podatkowych dotyczących szeroko rozumianej sprawozdawczości podatkowej oraz zarządzania podatkami w firmie, w tym strategii podatkowej i *tax compliance*.

Cel główny monografii, a także przyjęta teza badawcza, zdeterminowały jej strukturę. Obejmuje ona sześć rozdziałów, wstęp i zakończenie.

Pierwszy rozdział dotyczy transparentności działalności gospodarczej przedsiębiorstwa i jego społecznej odpowiedzialności, ze szczególnym uwzględnieniem obszaru przejrzystości podatkowej.

Rozdział drugi koncentruje się na zarządzaniu podatkami według koncepcji *tax compliance* oraz na strategii podatkowej przedsiębiorstwa.

Regulacje prawne i środowiskowe dotyczące raportowania podatkowego w Polsce przedstawiono w dwóch kolejnych rozdziałach: w **rozdziale trzecim** – regulacje podatkowe i w **rozdziale czwartym** – bilansowe.

Rozdział piąty zawiera analizę strategii podatkowej wybranych spółek opracowaną na podstawie badań empirycznych dotyczących raportowania podatkowego spółek branży budowlanej notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Dokonano przeglądu raportów dotyczących strategii podatkowej i zidentyfikowano obszary zarządzania funkcją podatkową w badanych spółkach oraz przyjęte przez nie procedury w tym zakresie.

Rozdział ostatni przedstawia autorską propozycję modelu ujawnień dotyczących informacji podatkowych w ramach sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa, dedykowanych szerokiemu gronu interesariuszy.

Rozdział 1

Transparentność działalności gospodarczej a przejrzystość podatkowa

1.1. Koncepcja pełnej przejrzystości działań przedsiębiorstwa

„Smithowska idea niewidzialnej ręki, która miała sprawić, że wynikająca z egoizmu aktywność gospodarcza jednostek wyjdzie na dobre wszystkim, już dawno temu została przez wielu wybitnych myślicieli tego stulecia sfalsyfikowana, a w licznych raportach o stanie (...) Ziemi i losach miliardów zwykłych ludzi – skompromitowana”¹. Przedsiębiorstwo powinno być organizacją świadomą swoich zadań i działać etycznie² oraz odpowiadać na społeczne wymagania, m.in. takie jak: podnoszenie jakości pracy i życia, stabilność zatrudnienia, decentralizacja władzy, kształtowanie nowego środowiska życia³. W literaturze przeważa pogląd, że ewolucja sprawozdawczości przedsiębiorstw prowadząca do zwiększania ilości ujawnień i przejrzystości jego działań oparta jest na idei „rozwoju zrównoważonego” świata. Idea ta po raz pierwszy pojawiła się w 1987 roku w Raporcie Brundtland dla Światowej Komisji Środowiska i Rozwoju ONZ⁴. Na przełomie

1 L. J. Krzyżanowski, *O podstawach kierowania organizacjami inaczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999, s. 268.

2 „Etyczna firma to organizacja, która już w swej misji zawiera pewien poziom kultury gospodarowania, która będzie kierowała się zasadą: zysk nie za wszelką cenę. Firma taka opracowuje swoje własne kodeksy, normy i wartości, które z kolei z biegiem czasu zakorzeniają się w świadomości pracowników firmy”. L. Zbiegień-Maciąg, *Etyka zarządzania*, CIM, Warszawa 1996, s. 32, podają za: J. Penc, *Zarządzanie w warunkach globalizacji*, Difin, Warszawa 2003, s. 90.

3 J. Penc, *op. cit.*, s. 90.

4 G. Borys, *Środowiskowe aspekty zawartości rocznego raportu i rocznego sprawozdania finansowego spółki*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2005, s. 353.

XX i XXI wieku nastąpiła popularyzacja idei rozwoju zrównoważonego, która zakłada integrację trzech aspektów rozwoju: ekonomicznego, społecznego i ekologicznego. W ramy te wpisują się także nowoczesne teorie przedsiębiorstwa, np. teoria społecznej odpowiedzialności, teoria stakeholderów, czy teoria legitymizacji⁵. Kładą one nacisk na potrzebę większej przejrzystości działania przedsiębiorstwa, wskazując na umiejscowienie przedsiębiorstwa w społeczeństwie oraz jego odpowiedzialność wobec szeroko pojmowanych interesariuszy.

Wszystko to wpływa na zwiększanie ilości ujawnianych informacji⁶, przez co zwiększa się transparentność prowadzenia biznesu. W ramach zwiększania przejrzystości informacje finansowe uzupełnione są o niefinansowe, a dane liczbowe o informacje opisowe. Zakres ujawnień w ostatnich latach jest coraz szerszy – pożądana staje się przejrzystość działania przedsiębiorstwa, stąd koncepcja „pełnego ujawniania” (*full disclosure*). Ujawnienia obowiązkowe zostają rozbudowane o ujawnienia dobrowolne, a informacje historyczne uzupełniane o informacje prospektywne. Zmiany modelu ujawnień są wynikiem oddziaływania m.in.:

- 1) przepisów prawnych, standardów, instytucji nadzorczych itp.,
- 2) wymagań stawianych przedsiębiorstwu przez użytkowników sprawozdań i raportów finansowych,
- 3) wdrażania w przedsiębiorstwach zasad etycznego biznesu⁷.

W dniu 30 maja 2001 roku Komisja Europejska wydała zalecenie w sprawie ujawniania informacji na temat środowiska naturalnego w rocznych sprawozdaniach finansowych i rocznych raportach jednostek⁸. Bazując na koncepcji szeroko pojmowanej społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa rozwinęła się także idea ładu korporacyjnego⁹. Na tym tle pojawiła się koncepcja pełnej przejrzystości działania przedsiębiorstwa autorstwa Roberta G. Ecclesa, według którego droga do pełnej przejrzystości (*full transparency*) obejmuje trzy etapy¹⁰:

- 1) osiągnięcie finansowej przejrzystości (idea pełnego ujawniania informacji finansowych);

⁵ *Ibidem*.

⁶ M. Marcinkowska, *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa. Nowe tendencje w sprawozdawczości biznesowej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 9.

⁷ *Ibidem*, s. 8–9.

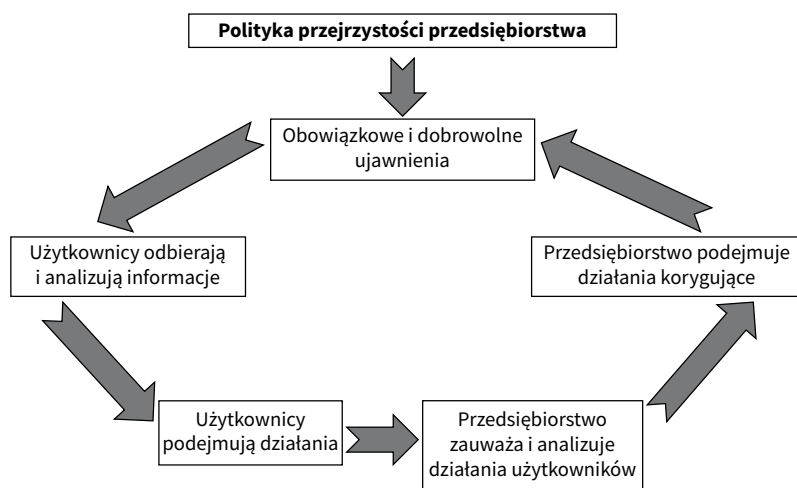
⁸ Według zalecenia należy ujawniać informacje na temat środowiska wtedy, gdy są istotne dla finansowych wyników spółki lub jej sytuacji finansowej, por. Official Journal of the European Communities 156/33 z 13.06.2001 roku, podaje za: G. Borys, *op. cit.*, s. 357.

⁹ „Ład korporacyjny to system określający zasady zarządzania spółką i sprawowania w niej kontroli, którymi mają kierować się jej władze (zarząd, rada nadzorcza, właściciele) w celu właściwego pełnienia obowiązków”, por. M. Marcinkowska, *op. cit.*, s. 13. Koncepcja ta zakłada odpowiedzialność przedsiębiorstwa przed interesariuszami, a jednym z jej podstawowych wymogów jest rzetelne informowanie o działalności przedsiębiorstwa i osiągniętych przez nie efektach, przy czym nie chodzi tylko i wyłącznie o efekty finansowe.

¹⁰ F. Hansen, *Transparent Beauty*, Part Two of a Series, 6.01.2001, <http://businessfinancemag.com> (dostęp: 29.01.2009).

- 2) ujawnianie wszystkich innych informacji, które mają wpływ na wartość przedsiębiorstwa, co oznacza, że jednostka powinna ujawniać informacje niefinansowe, m.in. swoją strategię, dane dotyczące konkurencji, pozycji na tle konkurencji (np. warunków jej przewagi konkurencyjnej), innowacji oraz oddziaływania na społeczeństwo i środowisko.
- 3) dostarczanie informacji przydatnych nie tylko dla akcjonariuszy (właścicieli), ale także dla szeroko pojmowanych interesariuszy (*stakeholders*), tj. np. dostawców, partnerów biznesowych, pracowników, władz lokalnych, administracji skarbowej. Ta część ujawnień wpisuje się w koncepcję pełnej przejrzystości podatkowej przedsiębiorstwa i jego odpowiedzialności w zakresie płacenia podatków tam, gdzie faktycznie generowane są dochody.

W wyniku zwiększania zakresu ujawnień interesariusze mają możliwość lepszego zrozumienia źródeł wartości przedsiębiorstwa, a także mogą oszacować ryzyko jego działalności. Uważa się także, że ujawnienia¹¹ (szeroko pojmowanych informacji) sprzyjają tworzeniu kręgu zależności: przedsiębiorstwo ujawnia informacje, informacje te wpływają na decyzje odbiorców, a z kolei ich działania wpływają na zmianę działań firmy (por. rys. 1).



Rysunek 1. Cykl oddziaływania polityki przejrzystości w zakresie ujawniania informacji
Źródło: A. Fung, M. Graham, D. Weil, *Full Disclosure. The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge University Press, New York 2007, s. 54.

Osiągnięcie pełnej przejrzystości rodzi w praktyce szereg problemów, w tym dotyczących w szczególności¹²:

¹¹ Chodzi o prawdziwe, odpowiednio zweryfikowane informacje wymagane prawem, w żadnym wypadku nie o informacje, które mają zabarwienie reklamowe, czy marketingowe, a ich zadaniem jest przedstawić przedsiębiorstwo w lepszym świetle.

¹² Por. M. Marcinkowska, *op. cit.*, s. 76–77.

- 1) wiarygodności prezentowanych szacunków i prognoz,
- 2) dodatkowych dobrowolnych ujawnień i ich pomiaru,
- 3) spełniania oczekiwań użytkowników – odbiorców raportów rocznych, przy jednoczesnym zachowaniu tajemnicy przedsiębiorstwa i jego przewagi konkurencyjnej,
- 4) wypracowania zasad chroniących kierownictwo przed ewentualną odpowiedzialnością wobec interesariuszy.

Z jednej strony pełna przejrzystość działania przedsiębiorstwa jest oceniana jako pożądana, z drugiej zaś jako zagrażająca przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstwa. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przejrzystość informacji powinna być zorientowana zarówno na użytkownika (odbiorcę informacji), jak i na podmiot dostarczający informacji – tylko takie podejście jest warunkiem efektywności stosowanej polityki przejrzystości¹³. Przedsiębiorstwa obawiają się pełnej przejrzystości, ponieważ to może zachwiać ich pozycją na rynku, natomiast ustawodawcy w poszczególnych krajach, czy w Unii Europejskiej, narzucają sukcesywnie regulacje prawne zobowiązujące do zwiększania zakresu ujawnień (np. wprowadzając międzynarodowe standardy rachunkowości, standardy raportowania ekonomicznej, środowiskowej i społecznej odpowiedzialności biznesu, sprawozdanie o podatku dochodowym itp.). Regulacje te mają służyć ochronie interesów szerokiego kręgu użytkowników informacji, pozwalać na szacowanie ryzyka dotyczącego biznesu prowadzonego przez przedsiębiorstwo, w tym także ocenę jego polityki i zarządzania podatkami.

W ostatnich latach wzrosło znaczenie kwestii środowiskowych, społecznych i ładu korporacyjnego (ESG), a zakres ujawnień dotyczących tych zagadnień został włączony do obowiązkowego raportowania finansowego i niefinansowego. W Polsce wprowadzono odpowiednie zmiany w Ustawie o rachunkowości, obowiązujące od 2025 roku, poprzez dodanie rozdziału 6c Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (art. 63p–63zd)¹⁴, a nieco wcześniej zwiększono zakres ujawnień o podatku dochodowym dla określonych przedsiębiorstw, które działają przynajmniej w dwóch jurysdykcjach podatkowych (wprowadzenie rozdziału 6b Sprawozdanie o podatku dochodowym)¹⁵. Wprowadzenie sprawozdania o podatku dochodowym wpisuje się w trend dyskusji „na temat opodatkowania i zwiększonej świadomości, że planowanie podatkowe jest kwestią etyczną, której nie należy oddzielać od szerzej agendy ESG (sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju) firmy”¹⁶.

13 A. Fung, M. Graham, D. Weil, *Full Disclosure. The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge University Press, New York 2007, s. 134.

14 Zmiany wprowadzone na podstawie Ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 1863).

15 Dodany na podstawie Ustawy z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 619).

16 Neal Lawson Tax, *Transparency & ESG Reporting What gets measured, gets managed*, 19.08.2021, <https://responsibletax.kpmg.com/article/tax-transparency-and-esg-reporting> (dostęp: 24.06.2025).

Reasumując, koncepcja „pełnego ujawniania” (*full disclosure*) znalazła szerokie zastosowanie w praktyce gospodarczej, prowadząc do rozbudowania ujawnień informacji o działalności jednostki, zarówno finansowych, jak i i niefinansowych, a ich przedmiotem w ostatnich latach stały się również podatki.

1.2. Przejrzystość podatkowa przedsiębiorstwa – aspekty regulacyjne i praktyczne

Przejrzystość podatkowa przedsiębiorstwa w praktyce budzi wiele wątpliwości, a jej osiągnięcie jest dużym wyzwaniem. Przedsiębiorstwa znajdują się na różnych etapach rozwoju raportowania podatkowego, co wynika z faktu, iż podatki oddziałują na nie w różnym stopniu, często uzależnionym od branży, w której działają. Uważa się, że wymagania, aby wszystkie jednostki spełniały rygorystyczne standardy przejrzystości podatkowej, mogą przynieść skutek ograniczania działalności gospodarczej¹⁷.

Przejrzystość podatkowa stała się przedmiotem zainteresowania organizacji założonej w 1997 roku – GRI (*Global Reporting Initiative*). Jej celem jest tworzenie standardów raportowania zrównoważonego rozwoju (ESG)¹⁸ podzielonych na trzy poziomy – standardy uniwersalne, tematyczne i sektorowe.

Poziom pierwszy – standardy uniwersalne, które są przeznaczone dla wszystkich organizacji i zawierają:

- GRI 1: Wymagania i zasady stosowania standardów, m.in. definicje i wymagania ogólne.
- GRI 2: Informacje ogólne, czyli ujawnienia o raportującej jednostce, np.: informacje charakteryzujące jednostkę, jej strukturę, ład korporacyjny itd.
- GRI 3: Wytyczne dotyczące ujawniania informacji uznawanych za istotne.

Poziom drugi – standardy tematyczne (*topic standards*) – zawierają zasady ujawnień w poszczególnych obszarach, np. środowisko (np. GRI 302 – energia, GRI 305 – emisje); społeczeństwo (np. GRI 401 – zatrudnienie, GRI 403 – BHP); ład korporacyjny i etyka (np. GRI 205 – przeciwdziałanie korupcji).

Poziom trzeci – standardy sektorowe (*sector standards*) obejmujące wytyczne dla wybranych branż (np. rolnictwo, wydobywanie, bankowość) i uwzględniające ich specyfikę.

¹⁷ *The GRI Standards Enabling transparency on organizational impacts*. Broszura na temat organizacji GRI „Dziś ponad 10 000 firm na całym świecie korzysta z GRI do raportowania swojej zrównoważonej działalności. Sekretariat GRI ma siedzibę w Amsterdamie w Holandii, z siecią siedmiu regionalnych centrów, które zapewniają strategiczne wsparcie dla organizacji i interesariuszy na całym świecie”, <https://www.globalreporting.org/about-gri> (dostęp: 21.06.2025).

¹⁸ *Ibidem*.

W 2017 roku Globalna Rada Standardów Zrównoważonego Rozwoju (GSSB)¹⁹, organ ustalający standardy GRI, rozpoczęła proces ustalania ujawnień dotyczących podatków i płatności dla rządów, mających na celu promowanie przejrzystości podatkowej firm²⁰. W 2018 roku opracowano odpowiedni projekt, który został poddany publicznym konsultacjom²¹. Po uwzględnieniu uwag, we wrześniu 2019 roku zatwierdzono projekt, który jako *GRI 207: Podatki 2019*, wszedł w życie 1 stycznia 2021 roku. Zawiera on wytyczne co do ujawnień o zarządzaniu podatkami w organizacji, w tym także ujawniania informacji o przychodach, podatkach i działalności gospodarczej w poszczególnych krajach. We wprowadzeniu do standardu podkreślono, że przedsiębiorstwo ma obowiązek przestrzegania przepisów podatkowych i jednocześnie jest odpowiedzialne wobec swoich interesariuszy za spełnianie oczekiwań dotyczących dobrych praktyk podatkowych²². W standardzie podkreślono, że publiczne raportowanie informacji o podatkach spełnia oczekiwania przejrzystości raportowania, co wzbudza zaufanie i zwiększa wiarygodność przedsiębiorstwa w oczach interesariuszy (w tym także organów administracji państwowej) – umożliwia interesariuszom świadomą ocenę realizowanej przez firmę strategii podatkowej. Przejrzystość podatkowa wpływa także na debatę publiczną i wspiera rozwój społecznie pożądaną polityki podatkowej²³. Zgodnie ze standardem raportuje się wszystkie istotne²⁴ tematy w zakresie zarządzania podatkami, w tym opisuje strategię podatkową i publiczny do niej dostęp. Przedsiębiorstwo ujawnia, do jakiego stanowiska w organizacji (organu zarządzającego lub stanowiska kierowniczego) przypisany jest formalny przegląd i zatwierdzanie strategii podatkowej, a także jak często następuje ten przegląd. Należy podać informacje o podejściu organizacji do zgodności podatków z przepisami (*tax compliance*) oraz wyjaśnić, w jaki sposób jest ona powiązana ze strategiami biznesowymi i zrównoważonego rozwoju²⁵. Standard wymaga także przedstawienia ram zarządzania i kontroli podatkowej, w tym ujawnienia, jaki organ zarządzający lub stanowisko kierownicze ponosi odpowiedzialność za działania zgodne z przyjętą strategią podatkową. Ważna jest informacja, jak zarządzanie podatkami osadzone jest w organizacji jako całości, w tym również jak identyfikuje, zarządza i monitoruje ona ryzyko podatkowe. Elementem raportowania podatkowego jest także przedstawienie mechanizmów zgłaszania nieprawidłowości czy obaw dotyczących spraw podatkowych jednostki. Ujawnia się podejście do angażowania organów podatkowych w sprawy jednostki oraz informacje o procesie gromadzenia

19 <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-for-tax> (dostęp: 21.06.2025).

20 *Ibidem*.

21 Konsultacje odbywały się przez 90 dni w okresie od 13 grudnia 2018 r. do 15 marca 2019 r. *Ibidem*.

22 *GRI 207: Tax 2019*, effective date: 1 January 2021, topic standard 207, s. 4.

23 *Ibidem*.

24 Materialność określana jest zgodnie z *GRI 3: Material Topics 2021*.

25 *GRI 207: Tax 2019*, effective date: 1 January 2021, topic standard 207, s. 8.

i rozpatrywania opinii interesariuszy – również interesariuszy zewnętrznych²⁶. W standardzie zawarto także wytyczne co do publicznego raportowania podatku dochodowego według krajów (różnych jurysdykcji, w których działa przedsiębiorstwo) – *country by country reporting* (CbCR)²⁷. Należy podkreślić, że standard jako całość nie został przyjęty jako obowiązujący przez prawo unijne, ale jednostki mogą go stosować dobrowolnie w ramach swojego raportowania zrównoważonego rozwoju (ESG).

W Unii Europejskiej wdrożono Dyrektywę CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*)²⁸, która weszła w życie w styczniu 2023 roku i od 2024 roku stosuje się ją dla największych przedsiębiorstw. Wymaga ona raportowania kwestii podatkowych – państwa członkowskie zostały zobowiązane do wprowadzenia jej w życie do dnia 6 lipca 2024 r.²⁹ Dyrektywa nie nakazuje stosowania standardu GRI 207, natomiast umożliwia stosowanie różnych standardów w ramach raportowania części dotyczącej podatków w tym GRI, ESRS, SASB³⁰ itp. Podstawą raportowania zgodnie z dyrektywą UE są standardy ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) opracowane przez EFRAG, czyli *European Financial Reporting Advisory Group* – niezależną organizację doradczą Unii Europejskiej³¹. Nie są one identyczne ze standardem GRI 207, dotyczącym podatków, ale zawierają podobne elementy (ESRS 1 i ESRS G1). Ujawnienia dotyczące podatków są częścią raportowania wpływu przedsiębiorstwa na społeczeństwo i otoczenie, chociaż nie ma w nich bezpośredniego sformułowania „ujawnienia podatkowe”. Jako przykłady ujawniania informacji podatkowych mogą posłużyć fragmenty z ESRS S3 – standardu dotyczącego wpływu firmy na społeczność, w tym kwestii wpływu strategii podatkowej. W standardzie stawia się pytanie, czy agresywne strategie podatkowe

26 *Ibidem*, s. 11.

27 W Unii Europejskiej wprowadzono publiczne raportowanie według krajów na podstawie Dyrektywy 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 r. zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały, w Polsce sporządza się te raporty za rok finansowy rozpoczynający się po 22 czerwca 2024 r.

28 Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting, Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng> (dostęp: 21.06.2025).

29 W Polsce wprowadzono je Ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 1863).

30 Standardy SASB (*Sustainability Accounting Standards Board*) opracowane w USA dotyczą kwestii raportowania zrównoważonego rozwoju. Charakteryzują się sektorowym (branżowym) podejściem, a raportowanie jest dostosowane do specyfiki działalności i skoncentrowane na wartości finansowej przedsiębiorstwa.

31 Organizacja ta założona została w 2001 roku i mieści się w Brukseli, a do jej głównych zadań należy m.in. opracowywanie standardów dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju ESRS.

(np. unikanie opodatkowania) negatywnie wpływają na rozwój danego regionu. Uważa się, że poprzez podatki, firmy bezpośrednio wpływają na warunki społeczne i ekonomiczne społeczności, w której funkcjonują. Poprzez przejrzystość podatkową przedsiębiorstwo ujawnia swoją rolę w utrzymywaniu społeczności, w których działa, a to buduje zaufanie i promuje stabilność ekonomiczną³².

Podatki stanowią ważną część szeroko pojmowanego zarządzania, etyki biznesowej czy też ograniczania ryzyka, o czym mowa w standardzie ESRS G1 dotyczącym zarządzania (w tym również zarządzania ryzykiem), przejrzystości i kontroli wewnętrznej.

Przy braku odrębnego standardu ESRS dotyczącego podatków, przedsiębiorstwa mogą korzystać z zapisów zawartych w dobrowolnym standardzie GRI 207.

Dyrektywa UE w sprawie raportowania zrównoważonego rozwoju (CSRD) wymaga od firm raportowania informacji na temat aspektów zrównoważonego rozwoju, które są istotne dla ich organizacji, w tym informacji o podatkach, jeśli kwestie podatkowe uznane są za istotne. Materialność zgodnie z CSRD może być rozpatrywana z dwóch perspektyw: istotności wpływu jednostki na otoczenie oraz istotności finansowej. Każde zagadnienie jest istotne dla raportowania CSRD, jeśli jest istotne z jednej lub drugiej perspektywy, albo z obydwu perspektyw (tzw. podwójna materialność), co oznacza, że pomimo braku oddzielnego standardu dotyczącego podatków, zagadnienia te nie mogą zostać pominięte, ponieważ są istotne.

Włączenie tematyki podatków do strategii zrównoważonego rozwoju jest niezbędne w realizacji następujących celów:³³

- 1) wspieranie przestrzegania przepisów podatkowych, również w zakresie płacenia odpowiednich podatków we właściwym miejscu i czasie, co sprzyja zrównoważonemu rozwojowi przedsiębiorstwa i jednocześnie zapobiega powodowaniu szkód dla społeczności;
- 2) wykorzystywanie możliwości związanych z dotacjami i innymi zachętami do inwestowania w przedsiębiorstwie służącego osiągnięciu założeń zielonej transformacji;
- 3) stosowanie odpowiednich metod zarządzania podatkami w przedsiębiorstwie pozwalających na skuteczne zarządzanie ryzykiem, ale także możliwościami podatkowymi;
- 4) transparentne raportowanie podatkowe, które wspiera budowanie zaufania do działań podatkowych firmy;
- 5) zarządzanie ryzykiem dotyczącym pojawiających się nowych obciążeń podatkowych, zarówno tych wprowadzanych nowymi przepisami, jak i tych, które pojawiają się w danym przedsiębiorstwie po raz pierwszy w wyniku np. podjęcia nowych lub innych działań niż dotychczas;

32 D. Reubzaet, M. Kennedy, S. Brennan, *Exploring the integration of tax in EU sustainability regulations*, <https://www.deloitte.com/uk/en/Industries/financial-services/blogs/exploring-the-integration-of-tax-in-eu-sustainability-regulations.html> (dostęp: 27.06.2025).

33 *Ibidem*.

- 6) identyfikacja wpływu podatków na model biznesowy i tworzenie wartości w danym przedsiębiorstwie;
- 7) ochrona przed agresywnymi strategiami podatkowymi, szczególnie w zakresie „sztucznego” unikania opodatkowania oraz tworzenia struktur, które mają na celu unikanie opodatkowania, czy przesuwania opodatkowania do innych krajów.

Bardzo interesujące badanie na temat transparentności w zakresie podatków w ujęciu globalnym przeprowadził Deloitte³⁴. Była to globalna ankieta dotycząca polityki podatkowej 2025³⁵, w której zbadano wpływ najważniejszych globalnych tematów oddziałujących na działalność gospodarczą w aspekcie podatkowym, tj.:

- transparentności raportowania podatkowego,
- digitalizacji obowiązków podatkowych,
- raportowania zrównoważonego rozwoju,
- zmian przepisów podatkowych o zasięgu krajowym, jak i ponadnarodowym.

Jako najważniejszy aspekt wpływający na politykę podatkową przedsiębiorstw respondenci uznali przejrzystość i raportowanie³⁶. Oczekuje się, że w przyszłości – w ciągu 2–3 lat – zwiększy się zakres publicznych ujawnień w ramach szeroko rozumianych tematów podatkowych – uważa tak 82% respondentów ankiety. Warto dodać, że już obecnie upublicznia się raportowanie w podziale na kraje (*country by country reporting*)³⁷ oraz raportowanie dotyczące zrównoważonego rozwoju (ESG) – w części obejmujące także istotne kwestie podatkowe. Wiele przedsiębiorstw decyduje się również na dobrowolne ujawnienia w zakresie swojej polityki podatkowej.

Kolejnym trendem raportowania podatkowego jest wprowadzanie w poszczególnych krajach (również w Polsce) coraz większej digitalizacji – w tym wprowadzanie elektronicznych faktur (w różnych wymiarach, np. w Polsce w roku 2026 zostanie przyjęty krajowy rejestr e-faktur KSeF). Działania w kierunku digitalizacji wpisują się także w model administracji podatkowej 3.0 Organizacji Współpracy Gospodarczej

34 *2025 Global Tax Policy Survey Shaping the path forward*, https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf?icid=top_/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf (dostęp: 27.06.2025).

35 „Ankieta została przeprowadzona przed ogłoszeniem przez Komisję Europejską znacznego uproszczenia wymogów dotyczących raportowania zrównoważonego rozwoju w jej propozycji ustawodawczej Omnibus I – ciekawe będzie zobaczyć w badaniu z 2026 roku, czy i w jaki sposób wpłynie to na odpowiedzi”. *Ibidem*, s. 4.

36 Tak samo było w badaniu z 2024 roku. *2025 Global Tax Policy Survey Shaping the path forward*, https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf?icid=top_/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf (dostęp: 27.06.2025).

37 *Country by country reporting* to ujawniany publicznie przez przedsiębiorstwa raport dotyczący podatków w różnych jurysdykcjach podatkowych. Art. 48b Dyrektywy (UE) 2021/2101 definiuje, które jednostki i od kiedy muszą ujawniać publicznie CbCR. W Polsce odpowiednie przepisy zostały wprowadzone m.in. do Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 27 ust. 6 i następne oraz do Ustawy o rachunkowości, na podstawie której raportowanie to jest jawne i uzyskało nazwę: sprawozdanie o podatku dochodowym.

i Rozwoju (OECD) – nowoczesnej, cyfrowej administracji podatkowej³⁸. W badaniu z 2025 roku aż 86% respondentów potwierdziło znaczny postęp w tym zakresie. Proces ten nie zawsze oceniany jest przez przedsiębiorców pozytywnie, ponieważ wiąże się z kosztami przystosowywania systemów informatycznych, szkolenia pracowników itp. Jako przykład można podać proces wprowadzania w Polsce obowiązkowego KSeF, który zajął 5 lat i budzi duże zaniepokojenie przedsiębiorców co do możliwości płynnego działania i synchronizacji z istniejącym w firmie oprogramowaniem. W omawianym badaniu respondenci wypowiadali się podobnie wskazując, że wprowadzenie e-fakturowania może budzić niepokój i w ich ocenie będzie komplikować rzeczywistość, a nie przyniesie żadnych uproszczeń. W roku 2025 (w porównaniu do 2024 roku) wzrosła liczba osób przewidujących większe skomplikowanie czynności po wprowadzeniu e-fakturowania. Wprowadzanie takich rozwiązań wymaga dodatkowych nakładów zanim przyniesie korzyści w postaci obniżenia kosztów i trudno na dzień dzisiejszy przewidzieć jakiej wielkości one będą³⁹.

Kolejnym działaniem na rzecz transparentności podatkowej ocenianym przez ankietowanych była inicjatywa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju – Globalne zasady przeciwdziałania erozji bazy podatkowej (Filar Drugi)⁴⁰. W październiku 2021 r. ponad 135 jurysdykcji⁴¹ przyłączyło się do dwufilarowego rozwiązania, proponowanego przez OECD, którego celem jest sprostanie wyzwaniom podatkowym wynikającym z globalizacji i cyfryzacji gospodarki oraz odpowiednia modyfikacja kluczowych elementów międzynarodowego systemu podatkowego⁴². Na podstawie ww. Inicjatywy OECD w UE została wdrożona Dyrektywa 2022/2523, implementowana w Polsce Ustawą z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych⁴³. Aż 46% respondentów w badaniu Deloitte uważa, że globalny podatek minimalny znacząco zwiększy zobowiązania podatkowe⁴⁴. Zapobiega natomiast erozji podstawy opodatkowania (BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*) poprzez zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej i ujednolicenie zasad

38 2025 *Global Tax Policy Survey Shaping the path forward*, s. 5, 15–16.

39 *Ibidem*, s. 15–16.

40 *Ibidem*, s. 7.

41 Według stanu na 9 czerwca 2023 było to już 139 jurysdykcji, a na dzień 28 maja 2024 r. już 142, <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/07/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.html> (dostęp: 29.06.2025).

42 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (dostęp: 29.06.2025).

43 Dyrektywa wprowadza tzw. globalny podatek minimalny dochodowy w wysokości 15% dla grup przedsiębiorstw międzynarodowych o skonsolidowanych przychodach ≥ 750 mln EUR. Zasady tego podatku nakazują jednostce dominującej dopłatę podatku, jeśli spółki zależne płacą mniej niż 15%. W przypadku, gdy ta pierwsza zasada nie zadziała, to inne kraje mogą nałożyć tzw. dopłatę podatku dochodowego. Uregulowano także, że państwo źródła dochodu może pobrać podatek nawet w przypadku, gdy obowiązuje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (Dz.U. z 2024 r, poz. 1685).

44 2025 *Global Tax Policy Survey Shaping the path forward*, s. 7.

opodatkowania globalnych firm⁴⁵. Przez erozję podstawy opodatkowania rozumie się zjawisko polegające na sztucznym zmniejszaniu podstawy opodatkowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowe⁴⁶ poprzez np.:

- 1) przenoszenie dochodów do jurysdykcji o niskich stawkach podatkowych (tzw. raje podatkowe),
- 2) nadmierne zaliczanie kosztów (np. opłat licencyjnych, odsetek, usług doradczych) do kosztów uzyskania przychodów przy obliczaniu podatku dochodowego w krajach o wyższych stawkach podatkowych.

Inne problemy podatkowe występujące w globalnych gospodarkach, wskazane przez ankietowanych to:

- 1) praca zdalna – kwestie jej opodatkowania,
- 2) kwestie prawa imigracyjnego,
- 3) kwestie ubezpieczeń społecznych pracowników, którzy świadczą pracę dla firmy znajdującej się poza granicami kraju,
- 4) ceny transferowe⁴⁷,
- 5) zagadnienia podatku od wartości dodanej (VAT) przy transakcjach międzynarodowych, w tym również regulacje dotyczące e-commerce,
- 6) kwestia sztucznej inteligencji i jej wykorzystania w aspekcie obsługi podatków, a także opodatkowania samej sztucznej inteligencji.

Coraz powszechniej pojawiają się opinie, że standardy obowiązkowego publicznego raportowania informacji podatkowych powinny zostać wprowadzone do praktyki przedsiębiorstw. Jednak powstaje pytanie, czy wdrożenie obowiązkowo tak wymagających standardów jak GRI 207 nie przyniesie ujemnych skutków dla przedsiębiorstwa? Analizując rozwój różnych standardów raportowania, czy rozwój przepisów dotyczących wymiany informacji między administracjami skarbowymi a podatnikami można wywnioskować, że dokładniejsze – niż wprowadzone Dyrektywą 2021/2101⁴⁸ ujawnienia o podatku dochodowym płaconym w różnych krajach – standardy raportowania dotyczące transparentności podatkowej zostaną w przyszłości wdrożone w wymiarze krajowym, regionalnym albo globalnym.

Reasumując, przejrzystość podatkową przedsiębiorstwa – stanowiącą jeden z elementów determinujących transparentność jego działalności i obecnie bardzo pożądaną przez użytkowników informacji – może zapewnić raportowanie podatkowe. Jest ono coraz częściej praktykowane przez firmy na całym świecie, motywowane chęcią wykazania odpowiedzialnych praktyk podatkowych – zarówno poprzez narrację, jak i dane ilościowe. Taka przejrzystość nie tylko jest zgodna ze zrównoważonymi strategiami biznesowymi,

45 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), OECD Publishing, OECD, 2013. <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (dostęp: 21.06.2025).

46 *Ibidem*.

47 Częściowo tym problemom ma zapobiec globalny podatek minimalny (wyrównawczy), ponieważ zapobiega erozji podstawy opodatkowania; ceny transferowe mają znaczący wpływ na podstawę opodatkowania w poszczególnych krajach w przedsiębiorstwach międzynarodowych.

48 Dyrektywa 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym.

ale także odpowiada oczekiwaniom społecznym. Decydując się na dobrowolne ujawnienie informacji o podatkach, firmy mogą budować zaufanie społeczności, wzmacniać akceptację społeczną dla swojej działalności oraz umożliwić szeroko pojmowanym interesariuszom ocenę ryzyka podatkowego prowadzonej przez firmę działalności⁴⁹.

1.3. Raportowanie informacji o podatkach – istota, zakres i formy

Ujawnianie informacji o podatkach przedsiębiorstwa (zwanych też informacjami podatkowymi) to proces skomplikowany, wymagający dużego nakładu pracy, a jednocześnie wieloaspektowy. Sprawozdawczość podatkowa to nie tylko ta ujawniana dla szerokiego kręgu interesariuszy w ramach transparentności działania przedsiębiorstwa; istnieje jeszcze drugi wymiar sprawozdawczości podatkowej, tj. informacje przekazywane administracji skarbowej w postaci deklaracji, informacji lub zeznań według określonego wzoru. Obejmuje on także zaawansowane formy sprawozdawczości, takie jak np. raportowanie schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR)⁵⁰ czy dokumentację dotyczącą cen transferowych. Należy dodać, że ta część sprawozdawczości podatkowej jest niejawną i poufną (w wielu przypadkach również ze względu na ochronę danych osobowych RODO⁵¹).

49 Ta przejrzystość obejmuje również rządy, które powinny jasno komunikować publicznie kierunki i sposoby wydawania dochodów podatkowych.

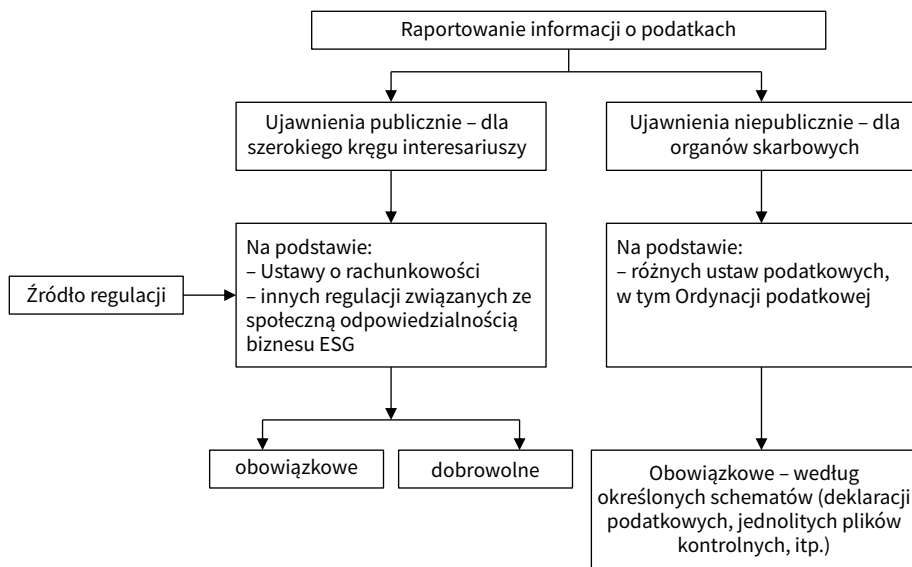
50 „Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji skarbowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i korzystających ze schematów podatkowych. Przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania.” (s. 6) „(...) Brak jest ograniczenia co do rodzajów podatków objętych przepisami MDR. Przekazywane zatem będą schematy podatkowe dotyczące podatków bezpośrednich, podatków pośrednich (VAT, akcyza) oraz tzw. podatków lokalnych, np. podatek od nieruchomości, oraz innych uzgodnień uregulowanych w przepisach prawa podatkowego. Przepisami MDR nie są natomiast objęte cła.” (s. 12) „Przepisy MDR rozróżniają trzy rodzaje schematów, które podlegają obowiązkowi przekazywania informacji: schemat podatkowy, schemat podatkowy standaryzowany, schemat podatkowy transgraniczny. (...) Przez schemat podatkowy rozumie się uzgodnienie, które: a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (art. 86a §1 pkt 10 Ordynacji podatkowej)” (s. 13), Objasnienia dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – Objasnienia MDR), <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr> (dostęp: 30.07.2025).

51 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchyłające dyrektywę 95/46/WE (ogólne

Raportowanie podatkowe przedsiębiorstwa, czyli ujawnienia informacji o podatkach, można podzielić na ujawnienia obowiązkowe i dobrowolne⁵². Innym podziałem ujawnień jest ich podział na publiczne i niepubliczne, przy czym te ostatnie dotyczą informacji wysyłanych wyłącznie do organów podatkowych⁵³. Zakres i forma raportowania podatkowego zależy nie tylko od publicznego lub nie charakteru raportowanych informacji, ale także od tego, czy są one dobrowolne, czy obowiązkowe, a przede wszystkim od źródła ich regulacji (por. rys. 2).

Raportowanie podatkowe przedsiębiorstwa o charakterze publicznym w Polsce regulowane jest w dużej mierze przez ustawę o rachunkowości i może być rozpatrywane na dwóch poziomach:

- **ogólnym** – na tym poziomie informacje podatkowe stanowią odrębny całościowy raport dołączany do sprawozdawczości, ale stanowiący kompletną oddzielną całość (przykładem może być sprawozdanie o podatku dochodowym, zawierające m.in. dane o przychodach, zatrudnieniu, podatkach zapłaconych w różnych krajach).
- **szczegółowym** – na tym poziomie informacje podatkowe stanowią część sprawozdania finansowego lub innego raportu przedsiębiorstwa i w tym przypadku informacje te mogą być przedstawiane fragmentarycznie – zgodnie z przepisami (por. rys. 3).



Rysunek 2. Podział ujawnień dotyczących podatków w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

rozporządzenie o ochronie danych). Dziennik Urzędowy UE, L 119, 1–88 oraz w przepisach krajowych Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1000).

52 J. L. Hoopes, L. Robinson, J. Slemrod, *op. cit.*, s. 1–2.

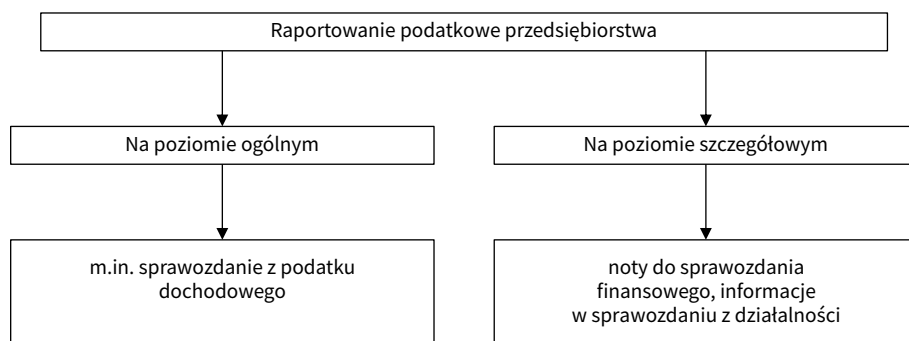
53 *Ibidem*.

Raportowanie podatkowe może być także rozpatrywane z dwóch perspektyw:

- użytkownika, jakim są organy podatkowe – w tym przypadku źródłem jego regulacji jest prawo podatkowe,
- użytkownika, jakim są wszyscy interesariusze, szczególnie inwestorzy – w tym przypadku źródłem jego regulacji jest przede wszystkim prawo bilansowe.

W zależności od źródła regulacji różne są formy raportowania. W przypadku regulacji podatkowych w Polsce są to w szczególności:

- 1) deklaracje podatkowe,
- 2) raportowanie schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules – MDR*) oraz dokumentacja cen transferowych, których celem jest przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej,
- 3) sprawozdanie z realizacji strategii podatkowej, zawierające m.in. opis procedur podatkowych zapewniających zgodność z przepisami, transakcje z podmiotami powiązanymi, rozliczenia z podmiotami z rajów podatkowych⁵⁴.



Rysunek 3. Podział raportowania podatkowego z uwagi na poziom szczegółowości

Źródło: opracowanie własne.

Uważa się, że informacje podatkowe adresowane do organów skarbowych powinny charakteryzować się transparentnością (przejrzystością)⁵⁵. W tym kontekście ujawnienie „oznacza wolę podatnika do uświadamiania organu podatkowego o przyjętych założeniach wobec każdej pozycji w deklaracji podatkowej mogącej być według organu niepewną lub kontrowersyjną, w tym również o transakcjach, które na te pozycje wpływają.”⁵⁶. Natomiast transparentność definiowana jest jako dzielenie się „z organami podatkowymi informacjami o systemie kontroli

⁵⁴ Obowiązek sporządzania tego sprawozdania został zniesiony w 2025 roku, do dnia 11.07.2025 r. ustawa nowelizująca nie została jeszcze opublikowana.

⁵⁵ Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Wersja 2.0, czerwiec 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf>, s. 3 (dostęp: 25.07.2024).

⁵⁶ *Ibidem*.

wewnętrznej, włączając w to kwestie zaprojektowania, wdrożenia i efektywności Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (...), który pozwala podatnikowi być w pełni świadomym swych działań i ich konsekwencji podatkowych oraz kontrolować wszystkie kwestie podatkowe i zagadnienia, które powinny być ujawniane.”⁵⁷. Według OECD Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego są kluczową częścią kontroli wewnętrznej, umożliwiają zapewnienie wiarygodności i kompletności deklaracji podatkowych oraz danych w nich zawartych. Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego „tworzą część wewnętrznego nadzoru nad prowadzeniem przedsiębiorstwa i obejmują: audyt i kontrolę wewnętrzną, zarządzanie ryzykiem podatkowym oraz funkcję zgodności (*compliance*) w zakresie postępowania podatnika z przepisami prawa podatkowego i innymi regulacjami (...)” oraz „(...) powinny gwarantować weryfikację kwestii podatkowych przez odpowiednie podmioty zewnętrzne.”⁵⁸

W przypadku regulacji raportowania podatkowego przez polskie prawo bilansowe można wskazać w szczególności następujące jego formy:

- 1) informacje dodatkowe stanowiące integralną część sprawozdania finansowego,
- 2) informacje poza sprawozdaniem finansowym – jako część sprawozdania z działalności lub innego raportu niefinansowego,
- 3) informacje poza sprawozdaniem finansowym – jako odrębny raport podatkowy.

Reasumując, informacje ujawniane w ramach raportowania podatkowego – bez względu na kryteria klasyfikacji i formy raportów podatkowych – są skutkiem podejmowania decyzji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, w którym kluczowa jest strategia podatkowa.

⁵⁷ *Ibidem*.

⁵⁸ *Ibidem*, s. 5.

Rozdział 2

Strategia podatkowa przedsiębiorstwa w warunkach systemu zarządzania *compliance*

2.1. Istota systemu zarządzania według koncepcji *compliance*

Podatki stanowią szczególny obszar zarządzania przedsiębiorstwem, którego celem jest dochowanie należytej staranności i minimalizacja ryzyka odpowiedzialności karno-skarbowej zarządu. Warunkiem skutecznego zarządzania ryzykiem podatkowym jest nie tylko opracowanie właściwej strategii podatkowej przedsiębiorstwa, ale także skuteczny system zarządzania przedsiębiorstwem, zapewniający jej realizację. Strategia podatkowa to nic innego jak plan działania przedsiębiorstwa w zakresie podatków, który z jednej strony określa podejście do rozliczeń podatkowych i ryzyka, z drugiej zaś uwzględnia zgodność z przepisami (*compliance*). Innymi słowy, strategia podatkowa wyznacza cele i działania w zakresie zarządzania podatkami, a *compliance* zapewnia ich skuteczną realizację. „Compliance to zgodność z pewnymi normami, do których przestrzegania dany podmiot jest zobowiązany.”¹ Na tym tle powstało pojęcie systemu zarządzania *compliance* (CMS – *Compliance Management System*) jako organizacja przedsiębiorstwa zapewniająca zgodność z przepisami prawa oraz innymi normami². System zarządzania *compliance* to wypełnianie „obowiązków związanych z przestrzeganiem wymagań, które organizacja ma obowiązek przestrzegać, a także tych, które organizacja

1 W. Paryś, Ł. Napiórkowski, J. Jurasz, B. Kaczała, K. Kamińska-Kiempa, *Compliance w firmie – poradnik dla małych i średnich przedsiębiorców*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2019, s. 8.

2 *Ibidem*, s. 9.

dobrowolnie wybiera do przestrzegania.”³ Natomiast „kultura compliance oznacza wartości, etykę, przekonania i zachowania, które istnieją w całej organizacji i wchodzą w interakcje ze strukturami organizacji i systemami kontrolnymi, tak by wytworzyć normy zachowań sprzyjające zgodności (*compliance*).”⁴

W ramach systemu zarządzania *compliance* można wyróżnić różne obszary odpowiedzialności, w tym dotyczące⁵:

- 1) prawa gospodarczego, prawa spółek;
- 2) prawa bilansowego i prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- 3) prawa podatkowego, razem z ewentualną odpowiedzialnością karnoskarbową;
- 4) prawa pracy i spraw zatrudnianych pracowników, również pracowników zatrudnianych na umowy cywilnoprawne (przepisy Kodeksu Pracy, Kodeksu Cywilnego, podatku dochodowego od osób fizycznych, ubezpieczeń społecznych);
- 5) zapobiegania korupcji, również w zakresie zagranicznych przepisów antykorupcyjnych;
- 6) ochrony sygnalistów;
- 7) ochrony danych osobowych;
- 8) nieuczciwej konkurencji;
- 9) transakcji z klientami;
- 10) przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy – *Anti Money Laundering* (AML);
- 11) raportowania schematów podatkowych;
- 12) przepisów ochrony środowiska i wszelkich opłat środowiskowych;
- 13) innych regulacji prawnych albo pozaprawnych, a dotyczących np. danej branży, pozyskiwania koncesji, uprawnień itp.

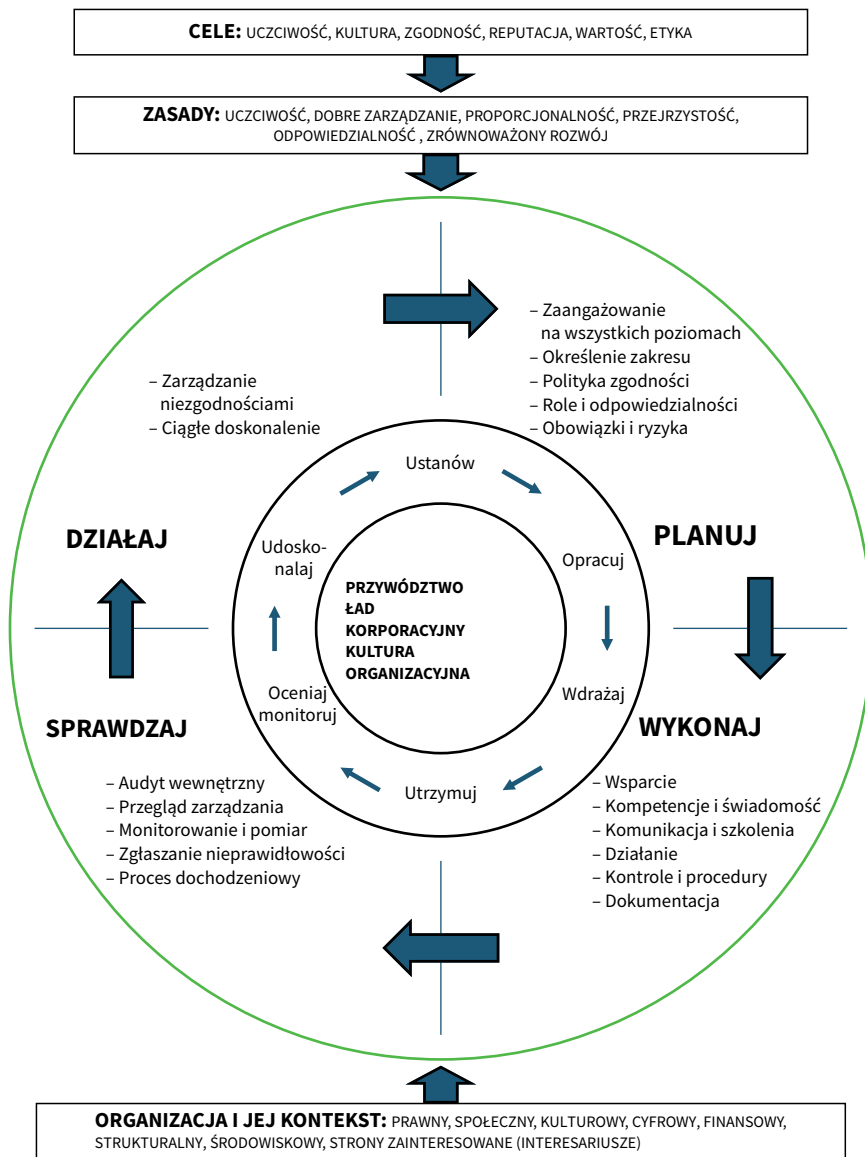
Wdrożenie *compliance* (zgodności) w całym przedsiębiorstwie – określane jako zarządzanie zgodnością (*compliance management*) – jest podstawą odpowiedzialnego zarządzania biznesem, daje firmie szansę na długookresowy sukces i jednocześnie umożliwia spełnianie wymagań w zakresie zrównoważonego rozwoju. Polityka *compliance* powinna zostać wdrożona trwale w ramach kultury organizacji i wyrażać się w zachowaniach i postawie pracowników. Zarządzanie zgodnością należy zintegrować z innymi istniejącymi procesami zarządzania oraz z procedurami operacyjnymi przedsiębiorstwa. Zgodność (czyli *compliance*) to bowiem przestrzeganie nie tylko przepisów prawa oraz innych wymagań, np. branżowych, ale także standardów dobrego zarządzania oraz najlepszych praktyk, etyki i oczekiwań społeczności (por. rys. 4)⁶.

3 ISO 37301:2021(en) *Compliance management systems – Requirements with guidance for use*, <https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:37301:ed-1:v1:en> (dostęp: 6.05.2025).

4 *Ibidem*.

5 W. Paryś, Ł. Napiórkowski, J. Jurasz, B. Kaczała, K. Kamińska-Kiempa, *op. cit.*, s. 11–19.

6 ISO 37301:2021(en) *Compliance management systems – Requirements with guidance for use*.



Rysunek 4. Elementy systemu zarządzania według koncepcji *compliance management system*
Źródło: ISO 37301:2021(en) *Compliance management systems — Requirements with guidance for use.*

Na rysunku 4 przedstawiono istotę systemu zarządzania zgodnością (*compliance management system*) zgodnie z podejściem procesowym do zarządzania. System ten jest kluczowym elementem odpowiedzialnego i etycznego prowadzenia biznesu. Jego celem jest zapewnienie, by organizacja działała zgodnie z obowiązującymi

przepisami prawa, normami branżowymi, standardami etycznymi oraz przyjętymi wewnętrznymi regulaminami i procedurami. Model oparty jest na powtarzającym się cyklu W. E. Deminga⁷ / W. A. Shewharta (PDCA – *Plan, Do, Check, Act*), czyli planuj, wykonaj, sprawdzaj, działaj. Cykl ten zakłada ciągłe doskonalenie wszelkich aspektów zarządzania i ciągłe dostosowywanie się do nowych wymagań, tj. przepisów prawnych, innych uregulowań branżowych, czy wewnętrznych. W centrum modelu znajduje się przywództwo (*leadership*), ład korporacyjny (*governance*) i kultura organizacyjna (*culture*) – to one kształtują zarządzanie organizacją, jego kierunek oraz odpowiedzialność w ramach całej organizacji. Przy podejmowaniu wszelkich decyzji w warunkach systemu *compliance* trzeba brać pod uwagę otoczenie organizacji, w tym otoczenie prawne, społeczne, kulturowe, cyfrowe (technologiczne), finansowe, środowiskowe oraz interesariuszy (takich jak klienci, organy skarbowe, pracownicy, partnerzy biznesowi czy społeczności lokalne). System zarządzania zgodnością powinien być oparty na wartościach, takich jak integralność, kultura zgodności, reputacja, etyka, zgodność z przepisami i normami itd. Jednocześnie należy przestrzegać kluczowych zasad, do których należą: dobre zarządzanie, przejrzystość prowadzenia działalności gospodarczej, odpowiedzialność biznesu, szeroko rozumiany zrównoważony rozwój organizacji itp. Działania firmy muszą być osadzone w szerszym kontekście organizacyjnym, który obejmuje aspekty prawne, społeczne, kulturowe, technologiczne, finansowe, środowiskowe oraz strukturalne. Równie istotne są potrzeby i oczekiwania interesariuszy.

System zarządzania zgodnością oparty na cyklu PDCA przedstawia kompleksowe podejście do kształtowania i wdrażania kultury zgodności w organizacji.

Pierwszym krokiem systemu zarządzania zgodnością jest planowanie – faza, w której podejmuje się w przedsiębiorstwie decyzje strategiczne dotyczące rozwoju tego systemu. Najważniejsze jest zaangażowanie wszystkich poziomów organizacji – od najwyższego kierownictwa aż do pracowników niższych szczebli. Następnie określa się zakres systemu zgodności, czyli te obszary działalności, które zostaną włączone do systemu i podlegają określonym przepisom prawnym, normom, regulacjom itp. Na tej podstawie tworzy się politykę zgodności (*compliance policy*) jako część przyjętej strategii firmy, co stanowi zobowiązanie przedsiębiorstwa do przestrzegania przepisów prawa, etyki i ustalonych wewnętrznie standardów postępowania. Aby jego realizacja w praktyce była możliwa, należy jasno przypisać role i odpowiedzialności w zakresie nadzorowania i przestrzegania polityki zgodności, z reguły role i odpowiedzialności przypisane są do konkretnych stanowisk

7 „Metoda PDCA została spopularyzowana przez W. Edwardsa Deminga, amerykańskiego inżyniera, statystyka i konsultanta ds. zarządzania. Deming jest często uważany za ojca nowoczesnej kontroli jakości. Jego prace położyły podwaliny pod Kompleksowe Zarządzanie Jakością (TQM) oraz normy jakości ISO 9001, które podkreślają znaczenie ciągłego doskonalenia (...). Deming spopularyzował cykl PDCA, za jego twórcę uważa się Waltera A. Shewharta (...). Wkład Shewharta w statystyczną kontrolę jakości jest uważany za fundamentalny w dziedzinie doskonalenia procesów.” K. T. Hanna, *What is PDCA (Plan, Do, Check, Act)?*, <https://www.techtarget.com/whatis/definition/PDCA-plan-do-check-act> (dostęp: 27.07.2025).

w organizacji. Na etapie planowania identyfikuje się zarówno obowiązki, jak i ryzyka, które mogą wpłynąć na organizację w przypadku niedotrzymania założeń *compliance*.

Faza druga to wdrażanie zaplanowanych wcześniej działań w zakresie zgodności. Wymaga ono wsparcia organizacyjnego, to jest zapewnienia odpowiednich zasobów, w tym: ludzkich, technologicznych i finansowych. Oprócz tego konieczna jest komunikacja i szkolenia pracowników w zakresie przepisów, uregulowań wewnętrznych, ryzyka i dobrych praktyk, co pozwala na budowanie kompetencji i świadomości pracowników. Konieczne jest także zapewnienie pracownikom dostępu do narzędzi, np. informatycznych, oraz do dokumentacji wewnętrznej regulującej działania zgodne z polityką zgodności (*compliance*). W tej fazie działania są już na poziomie operacyjnym i należy wdrożyć skuteczne mechanizmy operacyjne dla codziennej działalności, w tym również kontrole wewnętrzne i procedury, które pozwolą na zapobieganie niezgodnościom oraz szybkie reagowanie w przypadku ich wykrycia.

Trzecim etapem cyklu jest ocena funkcjonowania systemu poprzez działania kontrolne i monitorujące. W ramach kontroli regularnie powinny być przeprowadzane audyty wewnętrzne lub zewnętrzne, których celem jest sprawdzenie zgodności procesów z wymaganiami określonymi w polityce zgodności oraz w przepisach prawnych i innych obowiązujących jednostkę normach czy regulacjach.

Oprócz audytów należy przeprowadzać regularne przeglądy systemu zarządzania, zwykle wykonywane przez najwyższe kierownictwo, pozwalające ocenić prawidłowość, skuteczność i efektywność systemu. Ważne jest monitorowanie i pomiar wskaźników zgodności, w szczególności sprawdza się np. liczbę naruszeń systemu zgodności, czas reakcji na naruszenie, koszty i efektywność działań naprawczych. System powinien gwarantować zgłaszanie nieprawidłowości, np. przez pracowników w czasie rzeczywistym, powinien umożliwiać zgłoszenia (również anonimowe) i działania w kwestii zgłoszonych nieprawidłowości – podejmowane na bieżąco (bez zwłoki). W każdym przypadku należy przeprowadzić postępowania wyjaśniające w celu identyfikacji przyczyn naruszeń, co ma zapobiegać powstawaniu takich sytuacji w przyszłości. Następuje również ocena systemu jako całości, jego efektywności w zakresie zarządzania działaniami, procesami, produktami, usługami oraz całą organizacją.

Kolejnym etapem cyklu *Plan-Do-Check-Act* jest podejmowanie działań korygujących oraz ciągle doskonalenie systemu zgodności. Na podstawie zidentyfikowanych w poprzedniej fazie naruszeń, danych z audytów wewnętrznych, przeglądów zarządzania i bieżącego monitoringu systemu zarządzania zgodnością, przedsiębiorstwo powinno podejmować kroki naprawcze w celu wyeliminowania i zapobiegania powstawania tych naruszeń w przyszłości. Na tym etapie analizuje się również skuteczność dotychczasowych obowiązujących procedur i w razie potrzeby przeprowadza się ich aktualizację. Zmiany procedur mogą być również odpowiedzią na zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa (np. zmiany przepisów prawnych, koniunktury na rynku itp.). Etap ten nie kończy cyklu, przechodzi się do etapu

planowania i cały cykl rozpoczyna się ponownie. Oznacza to, że system zarządzania zgodnością jest dynamiczny, doskonalenie systemu jest ciągłe, a system stale dostosowuje się do nowych wyzwań i zmian w szeroko pojętym otoczeniu jednostki. Ciągłe doskonalenie ma na celu poprawę efektywności i wydajności całego systemu zarządzania zgodnością, przy czym przez efektywność rozumie się stopień, w jakim planowane działania są realizowane, a planowane wyniki osiągnięte⁸.

Tak jak wykazano powyżej, zarządzanie zgodnością to dynamiczny proces, który wymaga zaangażowania ze strony pracowników, systematycznego działania, kontroli i nieustannego ulepszania. Przynosi on organizacji w szczególności następujące korzyści⁹:

- 1) poprawę możliwości biznesowych i zrównoważonego rozwoju;
- 2) ochronę i wzmocnienie reputacji oraz wiarygodności organizacji;
- 3) uwzględnianie oczekiwań zainteresowanych stron;
- 4) wykazywanie zaangażowania organizacji w skuteczne i efektywne zarządzanie ryzykiem związanym z przestrzeganiem przepisów;
- 5) zwiększanie zaufania stron trzecich odnośnie zdolności organizacji do osiągnięcia długotrwałego sukcesu;
- 6) minimalizację ryzyka wystąpienia naruszenia wraz z towarzyszącymi mu kosztami finansowymi i szkodami wizerunkowymi.

Podobne podejście do zarządzania funkcjami podatkowymi w firmie przedstawiono we Wskazówkach i dobrych praktykach w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego¹⁰.

W tym dokumencie podkreślono, że „kluczowe dla poprawnego działania funkcji podatkowej jest systematyczne rozpowszechnianie wiedzy na temat strategii podatkowej, kodeksu etyki oraz promowanie znaczenia *compliance* i wartości etycznych w działaniu organizacji. Nie można zbudować dojrzałej i dobrze działającej funkcji podatkowej bez osadzenia jej zarówno w strukturze organizacyjnej, jak i na solidnych fundamentach etycznych, odzwierciedlonych w decyzjach biznesowych, podejmowanych na wszystkich szczeblach hierarchii w zgodzie z literą i duchem prawa. Kultura organizacji, dzięki utworzonym normom komunikacji, pozwala uporządkować i ustandaryzować zasady współpracy pomiędzy poszczególnymi działami, co wpływa na wypełnianie obowiązków podatkowych przez organizację.”¹¹. Uważa się, że kultura organizacyjna stanowi moralny kompas firmy. Kompas, czyli¹²:

8 ISO 37301:2021(en) *Compliance management systems — Requirements with guidance for use*.

9 *Ibidem*.

10 *Wskazówki i dobre praktyki w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego*, Program Współdziałania, Warszawa, październik 2024, <https://www.podatki.gov.pl/media/10763/wskaz%C3%B3wki-i-dobre-praktyki-w-zakresie-rwnp.pdf> (dostęp: 30.07.2025).

11 *Ibidem*, s. 46.

12 B. Rok, *Etyczna kultura organizacyjna w kontekście wyzwań srebrnej gospodarki*, prezentacja Centrum Badań Przedsiębiorczości Pozytywnego Wpływu, Katedra Przedsiębiorczości i Etyki w Biznesie, Akademia Leona Koźmińskiego, podaje za: *Wskazówki i dobre praktyki w zakresie*

„K – kodeks, polityka, zasady, deklaracje

O – odpowiedzialność, czyli kto i za co?

M – monitoring, czyli zgodność z przyjętymi zasadami

P – przejrzystość, procedury postępowania

A – audyt, sprawdzamy czy rzeczywiście

S – szkolenia, żeby wszyscy wiedzieli, co i jak”.

Reasumując, system zarządzania *compliance* umożliwia zapobieganie naruszeniom prawa, norm i etyki, dodatkowo wzmacnia zaufanie do przedsiębiorstwa, poprawia jego reputację i tym samym zwiększa wartość firmy. Warunkiem sukcesu tego systemu jest silne przywództwo, spójna kultura organizacyjna oraz konsekwentne stosowanie zasad dobrej praktyki w prowadzeniu biznesu. Wszystko to sprawia, że system *compliance* nie jest tylko narzędziem kontroli, ale także integralną częścią strategii odpowiedzialnego i zrównoważonego prowadzenia biznesu.

System zarządzania *compliance* powinien uwzględniać wszelkie aspekty działalności przedsiębiorstwa – zarówno aspekty „miękkie”, w tym etykę, czy zarządzanie pracownikami – jak i aspekty „twarde” wynikające z cyfryzacji, przepisów prawa, m.in. z przepisów podatkowych.

2.2. Kluczowe działania przedsiębiorstwa w ramach *Tax compliance*

Jednym z elementów systemu zarządzania zgodnością działającego w przedsiębiorstwie jest *Tax compliance* – część dotycząca podatków, zawierająca w szczególności:

- 1) nadzorowanie zgodności działania przedsiębiorstwa z przepisami podatkowymi;
- 2) monitorowanie zmian w przepisach, które mogą mieć wpływ na działalność firmy;
- 3) minimalizację odpowiedzialności, zarówno firmy, jak i osób prowadzących rozliczenia podatkowe;
- 4) rozwiązywanie pojawiających się sporów podatkowych;
- 5) wdrażanie rozsądnej optymalizacji podatkowej;
- 6) stosowanie odpowiedniego systemu informatycznego – spełniającego wszelkie wymogi prawne i formalne dla takich systemów – który jest w stanie prawidłowo obsłużyć wszelkie obowiązki podatkowe;

- 7) stosowanie procedur i zabezpieczeń, które umożliwiają skuteczną ochronę poufnych informacji;
- 8) wdrożenie zasad informowania o niezgodnościach w ramach organizacji (np. procedury dotyczące sygnalistów – również w obszarze podatkowym);
- 9) zapobieganie korupcji;
- 10) zapobieganie praniu pieniędzy;
- 11) procedury kontroli umożliwiające wczesne wykrywanie błędów i korygowanie ich na bieżąco lub na możliwie wczesnym etapie;
- 12) wdrażanie sprawnej komunikacji w ramach firmy.

Tax compliance częściowo może być obsługiwana poprzez odpowiednie oprogramowanie lub usługi doradcze. Szeroko rozumiane oprogramowanie nie tylko automatyzuje szereg zadań związanych z podatkami (np. poprzez wybór właściwej stawki podatkowej VAT do zastosowania przy sprzedaży określonych towarów), ale także może ułatwiać optymalizację podatkową, np. poprzez automatyczne obliczanie, która opcja opodatkowania minimalizuje ogólne zobowiązania podatkowe, lub przez integrację z innymi infrastrukturami cyfrowymi i podsystemami występującymi w przedsiębiorstwie w sposób automatycznie obliczający zagregowane dane w różnych przekrojach, w tym dane potrzebne do obliczeń podatkowych za rok fiskalny¹³. Należy podkreślić, iż w ostatnich latach na prowadzenie rozliczeń podatkowych ogromny wpływ miała digitalizacja i cyfryzacja. Digitalizacja zrobiła olbrzymie postępy w zakresie przetwarzania danych, ich przechowywania i wysyłania, np. elektroniczny podpis, elektroniczne formaty deklaracji, elektroniczne sprawozdanie finansowe xml, cyfrowe kasy fiskalne, e-faktury i wiele innych. Cyfryzacja doprowadziła do licznych innowacji, np.: wprowadzenia gotówki elektronicznej, handlu elektronicznego, aplikacji mobilnych, sztucznej inteligencji itp.

W odniesieniu do podatków, za największe ryzyko uważa się możliwość popełnienia błędów, które będą skutkować odpowiedzialnością karno-skarbową, a tym samym mogą spowodować sankcje finansowe dla przedsiębiorstwa. Dodatkowo często skutkuje to rozgłosem w mediach, co może prowadzić do utraty reputacji przedsiębiorstwa lub nawet jego upadku.

Tax compliance wymaga korzystania z wykwalifikowanych doradców podatkowych lub outsourcingu (zewnętrzna firma doradcza lub księgowa), co jednak nie zwalnia przedsiębiorstwa z odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości, czy rozliczenia podatkowe. *Tax compliance* obejmuje podatki, a te dotyczą wszystkich działań firmy, które prowadzone są na co dzień – nawet w przypadku korzystania z outsourcingu księgowości. Takie działania to sprzedaż, w tym prawidłowe wystawianie faktur sprzedaży czy innych dokumentów, gospodarka magazynowa, podpisywanie i negocjowanie umów, handel zagraniczny, cło, zatrudnianie pracowników, ochrona informacji poufnych itp. Przedsiębiorstwo powinno stworzyć

13 D. D'Andria, M. Heinemann, *Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SME*, European Union, 2023, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU\(2023\)642353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU(2023)642353_EN.pdf) (dostęp: 5.05.2025).

wewnętrzną strukturę, która będzie składać się z odpowiednio wykwalifikowanej kadry (przy wsparciu zewnętrznych doradców podatkowych) oraz systemu informatycznego. Struktura ta powinna zapewniać monitorowanie zmieniających się przepisów i adekwatne modyfikowanie procesów i procedur w przedsiębiorstwie¹⁴.

Z przeprowadzonych badań dotyczących *tax compliance* wynika, że duże znaczenie w podejmowaniu decyzji mają kwestie psychologiczne, w tym np. skłonność do ryzyka, patriotyzm, wpływ na wydatkowanie przez państwo podatków. Najważniejsze wnioski z badań są następujące¹⁵:

- 1) Przeprowadzane audyty, czy kontrole mają ogromne znaczenie¹⁶ – w szczególności ich zakres i rodzaj. Udowodniono, że większa liczba audytów / kontroli zwiększa zgodność podatkową. Audyty pełnią funkcję odstraszającą w organizacji, co zapobiega niezgodnościom i nadużyciom. Podkreśla się, że należy odróżnić skutki audytów dla podatników uznanych za „zgodnych” (z przepisami podatkowymi) od tych, którzy zostali uznani za „niezgodnych”. Podatnicy, którzy stosują *tax compliance* i starają się osiągnąć zgodność z przepisami, a po audycie stwierdzono u nich dodatkowe zobowiązania podatkowe, dążą do udoskonalenia *tax compliance* i stają się jeszcze bardziej „zgodni”. Natomiast podatnicy nie stosujący polityki zgodności, po wykryciu przez audyt błędów, mają tendencję do stawiania się mniej „zgodnymi” po audycie. Jako wyjaśnienie tego zjawiska podano, że odstraszająca funkcja audytu może, u podatnika nie dbającego o zgodność, osłabiać „wewnętrzną motywację” do płacenia podatków¹⁷. Innym wyjaśnieniem jest to, że podatnicy mogą przewidywać, że prawdopodobieństwo kolejnej kontroli jest mniejsze.
- 2) Grzywny i kary, zarówno finansowe, jak i niefinansowe, wpływają na przestrzeganie przepisów, ale ich efekty odstraszające uznaje się za niewielkie. Nie ma dużej liczby badań na ten temat, natomiast istniejące¹⁸ wskazują,

14 Ważnym elementem *tax compliance* jest idea zgłaszania nieprawidłowości przez pracowników lub inne osoby zaangażowane w proces (tzw. sygnaliści). W literaturze europejskiej wdrożono termin *whistleblowing*, czyli – w tłumaczeniu – zwrócić na coś uwagę. W Polsce w 2024 roku wdrożono Ustawę z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz.U. z 2024 r. poz. 928), która wprowadziła do krajowych przepisów dyrektywę UE 2019/1937 w sprawie ochrony sygnalistów.

15 J. Alm, J. Beebe, M. S. Kirsch, O. Marian, J. A. Soled, *New Technologies and the Evolution of Tax Compliance*, „Virginia Tax Review” 2020, Vol. 39, No. 3, Spring, <https://ssrn.com/abstract=3604507>, s. 293 (dostęp: 25.06.2025).

16 „Wpływ kontroli (audytów) na przestrzeganie przepisów był szeroko badany – bardziej niż większość innych zagadnień dotyczących compliance.” Badania były prowadzone przez wielu autorów w latach 1978–2018, pełny wykaz badań z tych lat znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, „Journal of Economic Surveys” 2019, s. 24.

17 „innymi słowy, osoba, która w przeciwnym razie jest skłonna dobrowolnie płacić swoje podatki, może w akcie buntu, w odpowiedzi na brutalne działania rządu mające na celu egzekwowanie zgodności poprzez audyty i kary, zredukować swoją zgodność”. J. Alm, J. Beebe, M. S. Kirsch, O. Marian, J. A. Soled, *op. cit.*, s. 294.

18 Zob. J. Alm i in. (1990); w celu zapoznania się z dowodami na efekt odstraszający kar grzywny przeprowadzono badania na danych z Jamajki. Podają za: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, *op. cit.*, s. 14.

że wyższa grzywna lub kara prowadzi do marginalnie większego przestrzegania przepisów. Dodatkowo należy podkreślić, że publiczne ujawnienie, „wstyd”, czy utrata reputacji mogą działać jako środek odstraszący i zwiększać przestrzeganie procedur *tax compliance*.

- 3) Stawki podatkowe wpływają na zgodność z przepisami, natomiast wzrost obciążeń zazwyczaj prowadzi do większej niezgodności¹⁹. Podatnik porównuje też stawkę podatkową jednostki do stawek stosowanych przez innych i jeśli uważa, że jego stawka podatkowa jest zbyt wysoka w porównaniu do innych, to w mniejszym zakresie przestrzega przepisów.
- 4) Pozytywne zachęty ze strony rządu/ ustawodawcy poprawiają przestrzeganie przepisów. Jeśli administracja rządowa przyznaje nagrody, np. za prawidłowe, terminowe płacenie podatków, to działania te zmniejszają nieprzestrzeganie regulacji. Tak samo dzieje się w sytuacji, w której podatnicy otrzymują korzyść, np. w postaci zwiększenia dóbr publicznych.
- 5) Społeczne i instytucjonalne otoczenie wpływa na przestrzeganie przepisów. Zostało to potwierdzone przez empiryczne ustalenia różnic w zachowaniu w krajach o podobnych systemach fiskalnych (np. stawki podatkowe, wysokość kar), ale z innym społecznym i instytucjonalnym otoczeniem. Jeśli w danym kraju zaufanie do rządu jest większe, to egzekwowanie przepisów jest bardziej skuteczne i zapobiega unikaniu płacenia podatków²⁰.
- 6) Podatnicy wykazują większą skłonność do płacenia podatków, jeśli mają wpływ na to, jak są wydawane ich podatki. Oznacza to, że mają wpływ na proces, a nie na samo płacenie podatków²¹.

19 Różne badania (z lat 1983–1995) wykazują, że raportowanie faktycznie wzrasta wraz z wyższymi stawkami podatkowymi. Dodatkowo, znaczenie ma również relatywna wysokość stawki podatkowej wobec innych osób (tzw. „niesprawiedliwość fiskalna”); to znaczy, jeśli dana osoba uważa, że jej stawka podatkowa jest „zbyt wysoka” w porównaniu do innych, wówczas będzie miała tendencję do niższego poziomu przestrzegania przepisów (badania z roku 1980 i 1999), pełny wykaz badań znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, op. cit., s. 14.

20 Na przykład osoby, które mają negatywny stosunek do rządu, mają tendencję do niższego poziomu przestrzegania przepisów – zarówno w warunkach laboratoryjnych (badanie z roku 1991), jak i w rzeczywistym świecie (badanie z roku 1996). Ponadto „zaufanie” do instytucji wpływa na skuteczność polityki rządu poprzez oddziaływanie na normy społeczne: gdy indywidualne zaufanie do rządu jest większe, egzekwowanie przepisów okazuje się skuteczniejsze w zniechęcaniu do nieprzestrzegania prawa (badania prowadzone w latach 2002–2016). Pełny wykaz badań znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, op. cit., s. 14.

21 „Na przykład uczestnicy eksperymentów w warunkach laboratoryjnych płacą więcej podatków, gdy mają możliwość wyboru sposobu wykorzystania swoich podatków poprzez głosowanie, niż wtedy, gdy identyczne przeznaczenie środków zostaje im narzucone. Ich zgodność z przepisami jest większa, gdy wynik głosowania wskazuje wyraźnie na konsensus grupy, natomiast znacząco i dramatycznie spada, gdy zostaje im narzucony niepopularny program bez możliwości wyboru (...) (badania w latach 1993–2016). Pojawiają się również badania nad tym, w jaki sposób różne formy komunikacji między organami podatkowymi a podatnikami mogą czasami zwiększać społeczną normę przestrzegania przepisów (...) (badanie z roku 2016). Mimo to, badania dotyczące zwiększania zgodności z przepisami poprzez odwoływanie się

- 7) Informacje, które organy podatkowe mają na temat źródeł dochodu, są kluczowym elementem strategii *compliance*, np.: niezgodności są mniejsze w przypadku opodatkowania dochodów pracowników. Podatnicy wiedzą, że organy podatkowe mogą szybko sprawdzić te obliczenia.
- 8) Dostępność informacji wpływa na *tax compliance*. Informacje, które otrzymują podatnicy na temat systemu podatkowego i roli, jaką pełnią w nim inni podatnicy, wpływają na przestrzeganie przepisów, np.: informowanie podatników, że będą kontrolowani zmniejsza ich wskaźnik naruszeń przepisów podatkowych.
- 9) System podatkowy jest skomplikowany, nieraz interpretacje przepisów są niepewne, co sprawia, że przedsiębiorstwa korzystają z doradców podatkowych oraz oprogramowania do sporządzenia deklaracji podatkowych²². Zwraca się uwagę, że skomplikowany system podatkowy zwiększa nieprzestrzeganie przepisów, a bardziej prosty system – z lepszymi usługami administracyjnymi, które ułatwiają podatnikom płacenie podatków – zmniejsza nieprzestrzeganie przepisów.
- 10) Demografia ma znaczenie dla przestrzegania przepisów podatkowych. Do ich nieprzestrzegania mają tendencję osoby młodsze, samotne, samozatrudnione i mężczyźni²³. Efekty innych zmiennych demograficznych są trudne do ustalenia. Osoby podejmujące decyzje w sprawie przestrzegania przepisów podatkowych są motywowane przez wiele innych czynników, nie tylko przez interes finansowy, np. osoby o większej zdolności do współczucia i empatii²⁴, czy wykazujące większy patriotyzm²⁵, mają tendencję do większego przestrzegania przepisów podatkowych.

do norm społecznych w kontrolowanych eksperymentach terenowych przynoszą zazwyczaj mieszane rezultaty. Część badań wykazuje brak wpływu takich działań na zgodność z przepisami (...) (badania w latach 2001–2015), natomiast inne stwierdzają pozytywny i istotny statystycznie – choć niewielki – efekt (...) (badania w latach 2013–2017)". Pełny wykaz badań znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, *op. cit.*, s. 15.

22 „Co być może zaskakujące, dane wskazują, że nieprzestrzeganie przepisów jest zazwyczaj wyższe w przypadku deklaracji przygotowanych przez doradców podatkowych”. J. Alm, J. Beebe, M. S. Kirsch, O. Marian, J. A. Soled, *New Technologies and the Evolution of Tax Compliance*, s. 296.

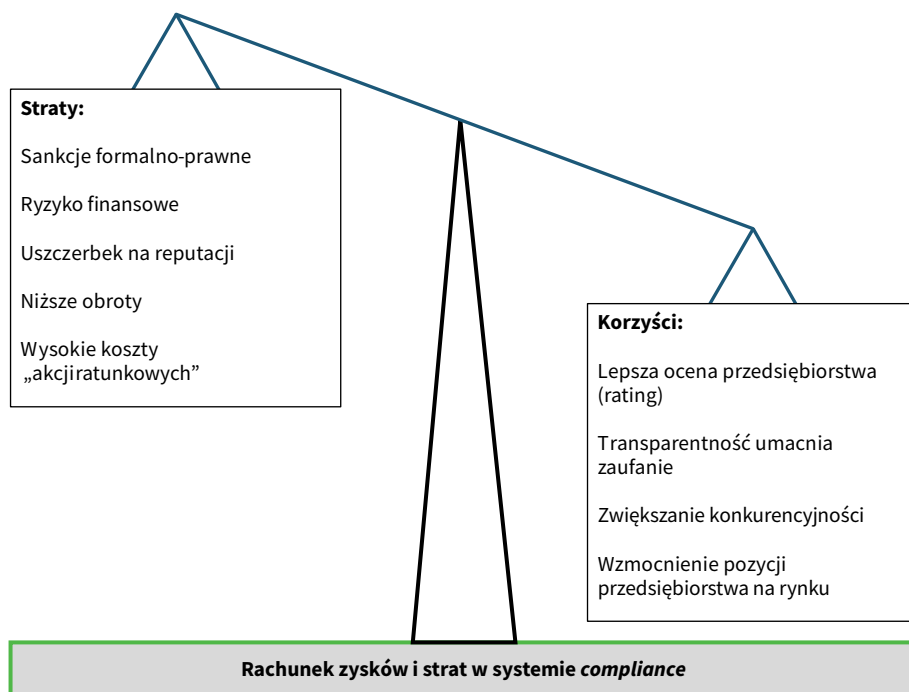
23 Badania były prowadzone przez wielu autorów w latach 1983–2016. Istnieją również dowody na to, że uczestnicy eksperymentów laboratoryjnych częściej obniżają poziom zgodności z przepisami podatkowymi, jeśli są mężczyznami, są młodszy lub nie przygotowują samodzielnie swoich zeznań podatkowych (badania prowadzone w latach 1978–2017). Pełny wykaz badań znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, *op. cit.*, s. 16.

24 R. C. Christian, J. Alm, *Sympathy, empathy, and tax compliance*, „Journal of Economic Psychology” 2014, No. 40, s. 62–82, podają za: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, s. 16.

25 Badania z roku 2012 i 2016, wykaz wyników badań znajduje się w: J. Alm, *What motivates tax compliance?*, s. 16.

Wydaje się, że wdrożenie *tax compliance* jest w pełni uzasadnione wtedy, gdy korzyści z jego wdrożenia w przedsiębiorstwie przewyższają ewentualne straty²⁶, jakie pojawią się, gdy system nie jest wdrożony (por. rys. 5). Chociaż *tax compliance* generuje dodatkowe koszty związane z wdrożeniem i codziennym utrzymaniem systemu na wysokim poziomie, to ważne są korzyści, takie jak lepsza ocena przedsiębiorstwa, wzmocnienie konkurencyjności, czy też pozycji na rynku. W przypadku braku wdrożenia systemu *compliance* firma narażona jest na koszty pojawiających się niezgodności takie jak:

- sankcje formalno-prawne,
- ryzyko finansowe związane z niezgodnością,
- uszczerbek na reputacji,
- niższe przychody,
- inne koszty związane z niezgodnością, np. koszty „akcji ratunkowych”.



Rysunek 5. Rachunek zysków i strat wynikający z wprowadzenia lub zaniechania wprowadzenia systemu *compliance*

Źródło: B. Makowicz, *Compliance w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 13.

²⁶ Np.: sankcje formalno-prawne oraz ekonomiczne, ryzyko finansowe, uszczerbek na reputacji, niższe obroty przedsiębiorstwa, wysokie koszty akcji ratunkowych.

O potrzebie wdrożenia *tax compliance* świadczą wyniki badań przeprowadzonych w różnych krajach, w tym także w Polsce. W ramach Unii Europejskiej przeprowadzono przegląd kosztów *tax compliance* w małych i średnich firmach i wydano Raport Parlamentu Europejskiego z lutego 2023 roku – *Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SMEs*²⁷. Badanie miało na celu stworzenie podstaw do oceny tego, co tak naprawdę wiadomo na temat kosztów *tax compliance* i stwierdzenia czy:

- 1) istnieją takie koszty i czy są tak duże, aby były problemem dla podejmowania decyzji i dla przedsiębiorstw;
- 2) koszty przestrzegania przepisów (*tax compliance*) stanowią przeszkodę dla wzrostu gospodarczego, ponieważ znacząco obciążają przedsiębiorstwa i zniechęcają do inwestycji;
- 3) koszty przestrzegania przepisów (*tax compliance*) nieproporcjonalnie obciążają mniejsze przedsiębiorstwa;
- 4) potrzebne są działania rządów / ustawodawcy w celu zmniejszenia tych kosztów.

Celem badania było ilościowe określenie kosztów zgodności podatkowej (*tax compliance*) obciążających prywatne przedsiębiorstwa w Unii Europejskiej. Na podstawie tak przyjętych założeń stworzono ranking państw w Europie w zależności od stopnia trudności związanej z podatkami oraz ilości czasu, jaki firmy poświęcają na sprawozdawczość podatkową.

Z badania wynika, że koszty związane z *tax compliance* ponoszone przez prywatne przedsiębiorstwa w Europie są znaczące i zwykle wahają się między 1% do 2% obrotu, co średnio oznacza 15 tys. euro rocznie dla przedsiębiorstw znajdujących się w kraju Unii Europejskiej i Wielkiej Brytanii. Koszty zgodności podatkowej rosną wraz z wielkością firmy, ale mniej niż proporcjonalnie. Wynika z tego, że mniejsze przedsiębiorstwa obciążone są stosunkowo większymi kosztami *tax compliance*, czego prawdopodobną przyczyną jest ogólny kształt systemu podatkowego. Największe koszty *tax compliance* związane są z podatkiem dochodowym, podatkiem od wartości dodanej (VAT), podatkami dotyczącymi wynagrodzeń – pozostałe rodzaje podatków (np. lokalne, od nieruchomości itp.) generują mniejsze koszty w zakresie *tax compliance*. Badania wykazują, że „większość kosztów *tax compliance* to koszty bieżące, generujące negatywne przepływy pieniężne w postaci wynagrodzeń, zakupów usług zewnętrznych i/lub zakupu oprogramowania (lub subskrypcji aplikacji oprogramowania dostępnych jako usługi w chmurze). Jak podano w przeglądzie literatury przeprowadzonym przez Eichfeldera i Vaillancourta (2014), większość tych kosztów dotyczy wydatków na pracowników: od 42% do 88% całkowitych kosztów zgodności podatkowej ponoszonych przez prywatne przedsiębiorstwa to wydatki na pracowników, podczas gdy reszta obejmuje

27 D. D'Andria, M. Heinemann, *Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SME, European Union*.

usługi doradcze i inne wydatki²⁸. Im większy poziom skomplikowania przepisów podatkowych (różne stawki podatku dochodowego, odliczenia, ulgi, luki prawne, różne interpretacje) tym większe koszty *tax compliance* ponosi przedsiębiorstwo. Stopień złożoności deklaracji podatkowych, czy duża ich liczba, także zwiększa koszty *tax compliance*. Podobnie sam stopień skomplikowania systemu podatkowego i częste zmiany przepisów powodują wzrost kosztów przedsiębiorstwa, np. przekładają się na koszty szkoleń pracowników zatrudnionych na etacie, jak i korzystanie z usług doradców podatkowych. W przypadku dużych grup międzynarodowych sytuacja komplikuje się jeszcze bardziej, ponieważ koszty *tax compliance* dotyczą różnych krajów, różnych języków, systemów podatkowych, zasad i form raportowania (np. różne deklaracje podatkowe).

Należy podkreślić, że sprawozdawczość podatkowa wymaga wykwalifikowanej kadry – zarówno w zakresie rachunkowości, jak i podatków. Koszty *tax compliance* ponoszone są już w momencie rejestracji operacji gospodarczych w systemie, ponieważ już wtedy podejmowana jest decyzja, jak ująć ich skutki podatkowe (w zakresie VAT czy podatku dochodowego). Kolejne koszty powstają w momencie przygotowywania i składania deklaracji podatkowych, później w trakcie audytu podatkowego czy kontroli skarbowej, a następnie – postępowania sądowego lub odwołania.

Badanie dedykowane *tax compliance* w Polsce²⁹ zwraca uwagę, że „Według raportu Banku Światowego Doing Business rozliczanie podatków zajmuje w Polsce dwa razy tyle czasu, co w grupie krajów OECD o wysokich dochodach. W stosunku do Szwajcarii rozliczenie podatków w Polsce zajmuje ponad pięć razy więcej czasu³⁰. Zgodnie z obliczeniami Grant Thornton, w 2019 r. w Polsce w życie weszło 21,5 tys. stron ustaw i rozporządzeń, co oczywiście stanowi o zmienności przepisów i jest obciążeniem dla przedsiębiorstw³¹. Firmy uczestniczące w badaniu zwracały uwagę, że skala prac sprawozdawczych dla podatków jest bardzo duża, a samo zagadnienie skomplikowane – 34% firm potwierdziło, że korzysta ze wsparcia podmiotów outsourcingowych³². Większość firm korzysta także z usług doradców podatkowych (81% w sposób stały) – według badania zlecały one średnio 313 godzin doradcom podatkowym. Badane przedsiębiorstwa oszacowały także, że przeznaczają średnio 362 godziny na śledzenie zmian prawa

28 *Ibidem*, s. 11.

29 Badanie prowadzono w okresie kwiecień–maj 2020 roku, a udział wzięły w nim 32 jednostki gospodarcze należące do Polsko-Szwajcarskiej Izby Gospodarczej. *Tax compliance in Poland. Ile czasu potrzebują firmy do należytego wykonania obowiązku sprawozdawczego? Wyniki ankiety przeprowadzonej wśród szwajcarskich firm w Polsce*, Swiss Chamber Poland, Grant Thornton, czerwiec 2020, s. 4, https://swisschamber.pl/wp-content/uploads/2020/11/Tax_Compliance_in_Poland_final_PL.pdf (dostęp: 22.06.2025).

30 *Ibidem*.

31 *Ibidem*, s. 5.

32 Zarówno wyspecjalizowanych centrów usług wspólnych działających w ramach grup kapitałowych (SSC – *shared services centers*), jak i zewnętrznych dostawców usług (BPO – *business process outsourcing*, biura rachunkowe).

podatkowego. Koszty doradztwa podatkowego były znaczne – 50% firm wskazało, że mieściły się w granicach 0–50 tys. zł rocznie, 50–200 tys. zł rocznie – 23% wskazań, pozostała część badanych jednostek (27%) poniosła wyższe koszty – powyżej 200 tys. zł rocznie³³.

Digitalizacja wszystkich funkcji przedsiębiorstw (w tym funkcji podatkowej) oraz ciągła zmienność przepisów podatkowych i innych, wymusza na firmach korzystanie z ciągłego wsparcia informatyków w zakresie aktualizacji systemów informatyczno-finansowych, co niestety też zwiększa koszty prowadzenia biznesu. W badaniu aż 72% jednostek wskazało, że korzysta ze stałego wsparcia informatyków (programistów), którego koszty roczne 57% firm oszacowało w przedziale od 0 do 50 tys. zł rocznie, a 26% – w granicach od 50 do 100 tys. zł rocznie, natomiast dla 17% koszt przekroczył 100 tys. zł.

Badanie wykazało, że jako najbardziej czasochłonny firmy uznały podatek VAT, na drugim miejscu uplasowały się podatki dochodowe (CIT i PIT), z uwagi na to, że badanie dotyczyło firm z kapitałem zagranicznym, na trzecim miejscu były ceny transferowe, dla których według przepisów podatkowych w Polsce należy sporządzać skomplikowaną dokumentację oraz specjalną deklarację podatkową.

Warto podkreślić, że „w 2019 roku działająca w Polsce firma średniej wielkości musiała złożyć do urzędów przeciętnie 208 druków³⁴. Nawet mikropodsiębiorstwa zmuszone były wysyłać aż ponad 100 sprawozdań.”³⁵. Jak napisano w raporcie *Tax compliance in Poland*, pierwszy problem polskiego prawa podatkowego to liczne zmiany³⁶, ale „istnieje jeszcze drugie, równie dobrze znane polskim przedsiębiorcom, a chyba mniej uświadamiane oblicze biurokracji: tzw. obowiązek sprawozdawczy. Przedsiębiorca i jego pracownicy muszą nie tylko być na bieżąco ze zmianami w prawie, np. podatkowym oraz umieć te przepisy zaimplementować i poprawnie rozliczyć swoje operacje, ale też dopełnić różnego rodzaju obowiązki raportowania danych do różnych instytucji. Muszą składać w urzędach skarbowych deklaracje podatkowe i wysyłać JPK, muszą uzupełniać dane w systemie sprawozdawczym NBP i przysyłać regularne meldunki do GUS, muszą raportować

33 *Tax compliance in Poland. Ile czasu potrzebują firmy do należytego wykonania obowiązku sprawozdawczego?...*, op. cit., s. 9.

34 Po przeprowadzeniu opisanych badań w 2021 roku sytuacja prawna w Polsce jeszcze się skomplikowała po wprowadzeniu ogromnej ilości zmian w przepisach podatkowych w ramach tzw. Polskiego Ładu. Po tej regulacji nastąpiły kolejne jej nowelizacje, a niektóre przepisy poprzez nią wdrożone były przesuwane w czasie (np. KSeF, JPK CIT), inne zostały anulowane przed wprowadzeniem ich w życie. Większość przepisów Polskiego Ładu weszła w życie 1 stycznia 2022 roku. Obciążenie sprawozdawczością podatkową w przedsiębiorstwie w porównaniu do roku 2019–2020 znacznie wzrosło.

35 *Tax compliance in Poland. Ile czasu potrzebują firmy do należytego wykonania obowiązku sprawozdawczego?...*, op. cit., s. 12.

36 „Według obliczeń Grant Thornton, w 2019 r. w życie weszło w Polsce 21,5 tys. stron maszynopisu ustaw i rozporządzeń. Tak duża zmienność prawa to duży ciężar dla wszystkich przedsiębiorstw”. *Ibidem*, s. 5, 12.

do PFRON, (...) czy urzędów administracji lokalnej... To zajęcie, które kosztuje mnóstwo energii, a niedopełnienie tych obowiązków obwarowane jest często drastycznymi karami.”³⁷.

Reasumując, efektywne funkcjonowanie *tax compliance* w przedsiębiorstwie wymaga podejmowania wielu działań operacyjnych, związanych z podatkami, ale kluczowa jest strategia podatkowa przedsiębiorstwa, która określa cele polityki podatkowej, zgodne z modelem biznesu i strategią przedsiębiorstwa.

2.3. Strategia podatkowa jako kluczowy element zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem

Czym jest strategia podatkowa? Pierwotnie termin „strategia” był używany w odniesieniu do przygotowania i prowadzenia działań wojennych³⁸, z biegiem czasu przeniesiony został także do nauk o zarządzaniu. W przedsiębiorstwie definiuje się strategię jako „kompleksowy plan osiągnięcia celów organizacji”³⁹, a zarządzanie strategiczne jako „kompleksowy, ciągły proces zarządzania, nastawiony na formułowanie i wdrażanie skutecznych strategii; sposób podejścia do szans i wyzwań gospodarczych”⁴⁰. „Zarządzanie strategiczne jest procesem informacyjno-decyzyjnym, w ramach którego podejmowane są decyzje o długim horyzoncie czasowym i szerokim horyzoncie rzeczowym. Jako takie odróżnia się od zarządzania taktycznego i operacyjnego. Przez horyzont czasowy rozumiemy zasięg czasowy bądź perspektywę czasową decyzji. Natomiast horyzont rzeczowy oznacza całość organizacyjną, której decyzja dotyczy”⁴¹. Definicja zarządzania strategicznego jako procesu wymienia działania, które składają się na to zarządzanie:

- 1) kształtowanie koncepcji biznesu i formułowanie wizji rozwoju organizacji, a w rezultacie określenie sensu jej istnienia, długookresowego kierunku oraz misji,
- 2) wyprowadzenie z misji specyficznych celów działania,
- 3) opracowanie strategii nakierowanej na osiągnięcie celów,
- 4) wdrożenie i realizacja strategii w sposób efektywny i ekonomiczny,

37 *Ibidem*, s. 5.

38 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1989, s. 346.

39 R. W. Griffin, *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 245.

40 *Ibidem*.

41 J. Kałowska, E. Pawłowski, J. Trzcielińska, S. Trzeciński, H. Włodarkiewicz-Klimek, *Zarządzanie Strategiczne. Metody analizy strategicznej z przykładami*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2010, s. 8.

- 5) ocena działalności, przegląd sytuacji i podejmowanie działań korekcyjnych misji, celów, strategii oraz sposobów jej wdrażania, z uwzględnieniem zgromadzonych doświadczeń, zmieniających się warunków, nowych pomysłów i nowych okazji⁴².

Na tym tle – jako część zarządzania strategicznego – wydzielono strategię podatkową przedsiębiorstwa, która dotyczy szeroko rozumianych rozliczeń podatkowych i kontroli wewnętrznej dotyczącej tych rozliczeń. Strategia podatkowa nie została zdefiniowana bezpośrednio w przepisach podatkowych, jej definicję zawarto w Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego. Zgodnie z Wytycznymi⁴³ „strategia podatkowa podmiotu wskazuje wizję i misję podatkową oraz cele podatkowe (długoterminowe), uwzględniając jednocześnie ich wpływ na realizację celów biznesowych podmiotu. Jest ona spójna z zasadami wskazanymi w strategii podmiotu oraz wartościami etycznymi przyjętymi przez podmiot. W tworzenie strategii podatkowej powinno zostać zaangażowane wyższe kierownictwo, w tym również osoby zarządzające departamentami niepodatkowymi”⁴⁴. Dodatkowo przyjęta strategia podatkowa musi podlegać okresowym przeglądom i modyfikacjom ze względu na zmieniające się dynamicznie przepisy podatkowe i możliwość pojawienia się nowych rodzajów ryzyka, czy też nowych możliwości ograniczenia obciążeń podatkowych.

Strategia podatkowa przedsiębiorstwa jest ściśle związana z mechanizmem nakładania i egzekwowania podatków funkcjonującym w danym kraju (por. rys. 6).

Proces nakładania podatków rozpoczyna się od konstrukcji podatku przez władze publiczne, które biorą pod uwagę oczekiwania budżetowe co do wpływów z danego podatku. Kolejnym elementem jest system kontroli umożliwiający weryfikację działań podatników i wykrywanie nieprawidłowości w rozliczeniach lub płatnościach podatku. Zachowanie przedsiębiorstwa jest wynikiem wzajemnego oddziaływania polityki podatkowej państwa i strategii finansowej firmy. To z jednej strony prawo podatkowe i oczekiwania fiskalne państwa, z drugiej przyjęta przez przedsiębiorstwo strategia finansowa, a w ramach niej strategia podatkowa.

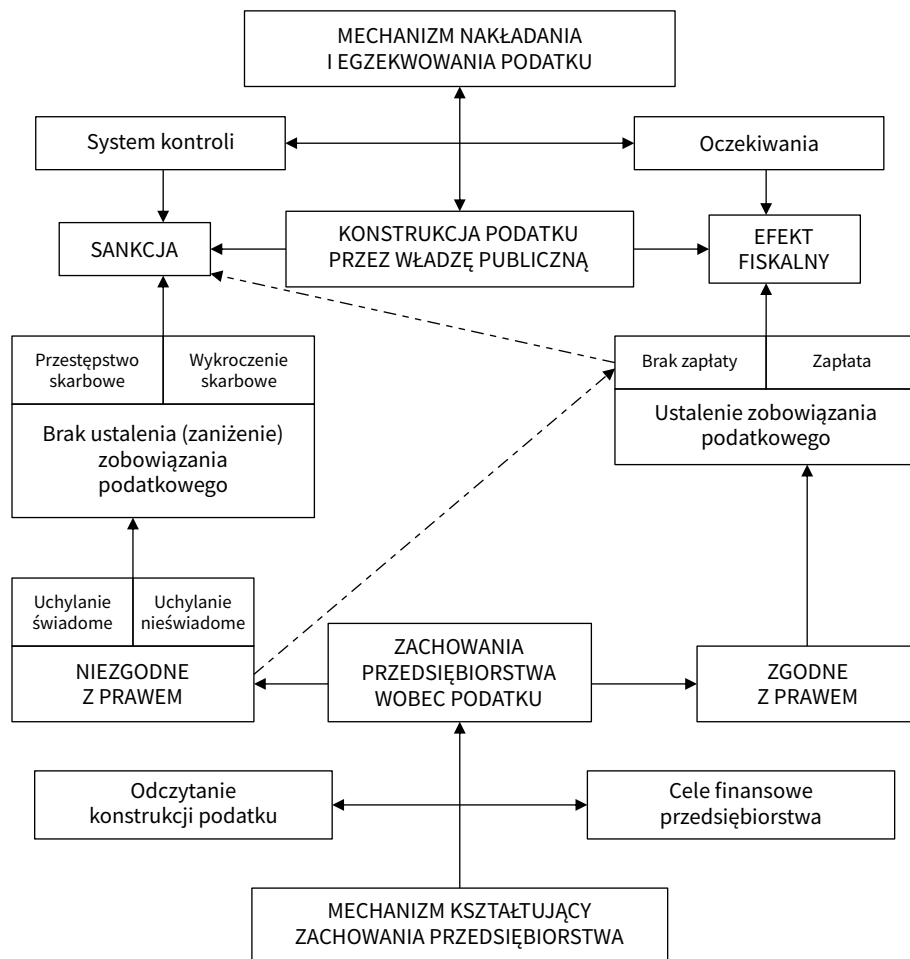
Działanie przedsiębiorstwa może być zgodne z prawem, czyli spełniać wymogi podatkowe i realizować efekty fiskalne założone przez państwo, lub niezgodnie z prawem, np. poprzez uchylanie się od opodatkowania lub w wyniku niezamierzonych błędów, które mają wpływ na zmniejszenie zobowiązania podatkowego.

42 A. Thompson, A. Strickland, *Strategic Management. Concepts and Cases*, IRWIN, Burr Ridge, 1993, s. 3, podają za: J. Kałowska, E. Pawłowski, J. Trzcielińska, S. Trzcieliński, H. Włodarkiewicz-Klimek, *op. cit.*, s. 10.

43 „Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego obejmują przyjętą strategię podatkową, ład podatkowy, system zarządzania ryzykiem podatkowym, system zarządzania kadrami i organizacją w zakresie funkcji podatkowej oraz zarządzanie dokumentacją i danymi podatkowymi, a także systemy informatyczne wspierające działanie poszczególnych elementów Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.” *Ibidem*, s. 5.

44 *Ibidem*, s. 8.

Wszystko zależy od stopnia skomplikowania przepisów, poziomu ryzyka kontroli, wysokości sankcji czy kar oraz indywidualnej kalkulacji – w ramach przedsiębiorstwa – korzyści i rodzajów ryzyka podatkowego.

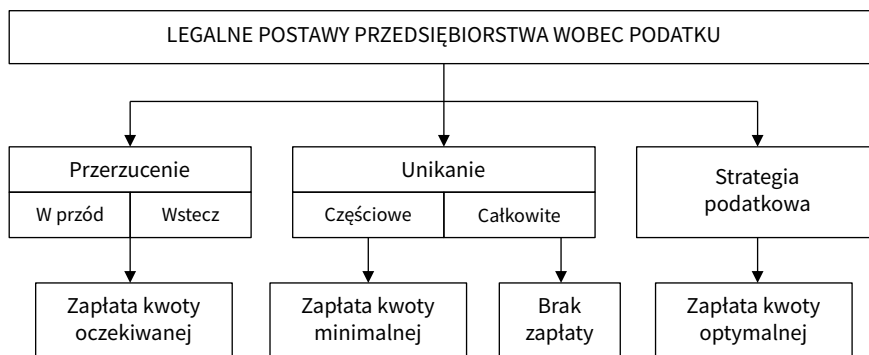


Rysunek 6. Relacje między mechanizmem nakładania podatków a mechanizmem kształtującym zachowania przedsiębiorstwa

Źródło: B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 56.

Zakłada się, że budowa strategii podatkowej w głównej mierze ma na celu optymalizację obciążeń podatkowych przy pomocy metod i środków legalnych, tzn. dozwolonych przez prawo podatkowe (por. rys. 7)⁴⁵.

⁴⁵ B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 57.



Rysunek 7. Legalne postawy przedsiębiorstwa wobec podatku

Źródło: B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 57.

Przedsiębiorstwo może przyjmować różne legalne postawy wobec podatków⁴⁶:

- 1) przerzucenie podatku na inny podmiot,
- 2) unikanie opodatkowania,
- 3) realizacja strategii podatkowej.

W zakresie przerzucania podatku można posłużyć się cenami i w tej wersji ciężar podatku poniesie nabywca (lub dostawca)⁴⁷. Możliwość przerzucenia podatku zależy od jego rodzaju, pozycji podatnika na rynku oraz koniunktury gospodarczej⁴⁸. W przypadku, gdy nie ma możliwości przerzucenia podatku na inne jednostki, to przedsiębiorstwo może dążyć do unikania opodatkowania. Legalne unikanie opodatkowania jest możliwe, jeśli system podatkowy państwa zawiera ulgi, zwolnienia podatkowe lub luki podatkowe. Jednostka może także podejmować działania dotyczące np. zmiany profilu działalności, wstrzymania się od określonych działań lub nawet przeniesienia biznesu do kraju z mniejszymi obciążeniami podatkowymi. W powiązaniu ze strategią na podatki patrzy się jak na ewentualne szanse lub zagrożenia, które można – odpowiednio – wykorzystywać i osłabiać.

Strategia podatkowa powinna współgrać z ogólną strategią finansową przedsiębiorstwa, w tym⁴⁹:

- wyznaczać cele i priorytety podatkowe przedsiębiorstwa;
- identyfikować warunki niezbędne dla realizacji celów;
- ustalać metody, narzędzia oraz koszty realizacji celów;
- opracować różne warianty (scenariusze) postępowania podatkowego, jednocześnie brać pod uwagę odpowiednie ryzyko danych działań;
- określać sposoby minimalizacji i zarządzania ryzykiem podatkowym.

46 S. Zabłocka, *Płacić jak najmniej czyli poradnik optymalizacji podatkowej*, ODDK, Gdańsk 1998, s. 228.

47 M. Pietrewicz, *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1995, s. 65.

48 B. Ciupek, T. Famulska (red.), *op. cit.*, s. 57.

49 *Ibidem*, s. 60.

Szczególnie istotne z punktu widzenia strategii podatkowej przedsiębiorstwa jest ryzyko podatkowe, którego źródła mogą być zewnętrzne – niezależne od przedsiębiorstwa i wewnętrzne – zależne od działań podejmowanych w ramach przedsiębiorstwa (por. tabela 1).

Zewnętrzne źródło ryzyka podatkowego to najczęściej:

- 1) zmiany przepisów podatkowych, które w ostatnich latach następują w Polsce bardzo dynamicznie. Zmiany mogą powodować trudności w identyfikacji obowiązków podatkowych i w prawidłowym ustaleniu zobowiązania podatkowego;
- 2) niejednolite i zmieniające się interpretacje prawa podatkowego, co można zauważyć np. w rozbieżnych interpretacjach tych samych przepisów wydawanych przez Krajową Administrację Skarbową i wydawanych w wyrokach sądów;
- 3) fiskalizm organów skarbowych – w znaczeniu dążenia do maksymalizacji ściąganych podatków;
- 4) dynamicznie zmieniające się otoczenie prawne również w zakresie raportowania zagadnień podatkowych, w tym zwiększanie przejrzystości działań firmy oraz ład korporacyjny;
- 5) zmiany rynkowe, w tym wprowadzanie nowych rozwiązań, które powodują również zmiany podatkowe, np.: e-commerce, praca zdalna, kryptowaluty, rozwiązania sztucznej inteligencji itp. (również w zakresie opodatkowania tych nowych rozwiązań).

Tabela 1. Krajowe źródła ryzyka podatkowego w przedsiębiorstwie

Zewnętrzne	Wewnętrzne
– niestabilne prawo podatkowe – niejednolita i zmieniająca się interpretacja prawa podatkowego – zmieniające się linie orzecznictwa sądowego – fiskalizm organów skarbowych – zmieniające się otoczenie prawne – zmiany rynkowe – zmiany dotyczące ładu korporacyjnego i zasad dobrych praktyk	– niewystarczające kompetencje pracowników – brak efektywnego zarządzania wiedzą podatkową pracowników – brak precyzyjnych podziałów obowiązków – brak współpracy w zakresie obiegu dokumentów i informacji – niedopełnienie wymogów formalnych określonych przepisami prawa – ograniczony wpływ działu finansowego na planowanie transakcji i kształt zawieranych umów – brak prawidłowo skonstruowanych funkcji podatkowych w systemach finansowo-informatycznych

Źródło: J. Grzywacz, M. Burzacka-Majcher, *Możliwości optymalizacji podatkowej przez przedsiębiorstwo*, [w:] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, SGH, Warszawa 2007, s. 366, podają za: B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 63.

Ryzyko związane z procesami wewnętrznymi w organizacji, tj. pojawiające się w związku z zarządzaniem lub brakiem prawidłowego zarządzania funkcją podatkową, może być związane:

- 1) z pracownikami odpowiedzialnymi za rozliczenia podatkowe – w tym przypadku jako ryzyko można wskazać:
 - a) brak kompetencji, w tym brak szkoleń w związku ze zmieniającymi się podatkami;
 - b) brak przypisania obowiązków lub błędny ich podział;
 - c) brak korzystania z wiedzy eksperckiej tj. z doradców podatkowych;
- 2) z przepływem informacji w przedsiębiorstwie – w tym przypadku jako ryzyko można wskazać:
 - a) brak odpowiednich procedur i zarządzeń wewnętrznych;
 - b) brak strategii podatkowej;
 - c) istniejące procedury i zarządzenia, strategie podatkowe, które jednak nie są odpowiednio komunikowane w ramach organizacji;
 - d) brak komunikacji w ramach firmy szczególnie w zakresie obiegu dokumentów i informacji, w tym nieodpowiednie lub nieustalone zasady zatwierdzania dokumentów pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym itp.;
 - e) brak wpływu lub ograniczony wpływ osób odpowiedzialnych za podatki w podejmowaniu decyzji zarządczych, w tym w zakresie podpisywanych umów itp.;
- 3) ze stosowanym systemem informatycznym, który obsługuje funkcje podatkowe – w tym przypadku jako ryzyko można wskazać:
 - a) brak aktualizacji oprogramowania i dostosowania do zmian przepisów prawa;
 - b) błędy w ustawieniach programu, które rzutują na rozliczenia podatkowe;
 - c) brak odpowiednich procedur i schematów w programie komputerowym.

W procesie zarządzania ryzykiem podatkowym najważniejsza jest jego identyfikacja, określenie jego skali i przypisanie go odpowiednio do osób odpowiedzialnych w organizacji⁵⁰. Następnie określa się wartość i moment powstania zobowiązania podatkowego. Na tym etapie może powstać błąd dotyczący zarówno wyliczonej wartości zobowiązania, jak i ustalenia momentu, w którym podatek powinien być zapłacony⁵¹.

50 W centrum procesu zarządzania ryzykiem według normy ISO 31000:2018 znajduje się ocena ryzyka (*Risk Assessment*), która obejmuje trzy etapy: identyfikację ryzyka (*Risk Identification*), analizę ryzyka (*Risk Analysis*), ewaluację ryzyka (*Risk Evaluation*). Przy ocenie ryzyka należy brać też pod uwagę jego zakres, kontekst oraz ustalone kryteria. Następnym krokiem są działania w związku ze zidentyfikowanym i przeanalizowanym ryzykiem (*Risk Treatment*). Bardzo ważnymi elementami zarządzania ryzykiem są: komunikacja i konsultacje (*Communication and Consultation*), monitorowanie i przegląd – w tym ocena podjętych działań (*Monitoring and Review*), rejestrowanie i raportowanie (*Recording and Reporting*).

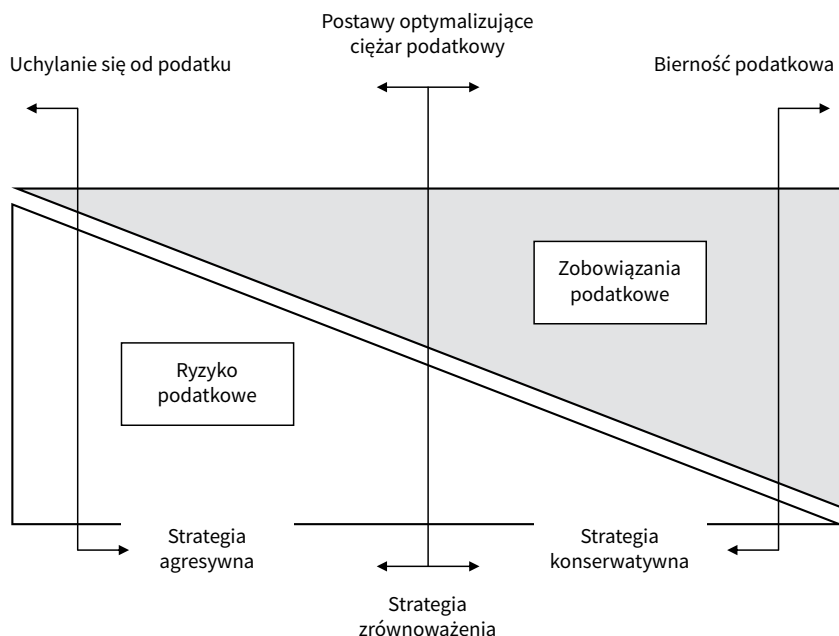
51 B. Ciupek, T. Famulska (red.), *op. cit.*, s. 64.

Proces zarządzania ryzykiem i jego wszystkie elementy występują w przedsiębiorstwie cyklicznie, czyli zakłada się ciągłość i powtarzalność procesu. Jednym z jego kluczowych zadań jest ograniczanie ryzyka podatkowego, co wymaga opracowania odpowiednich procedur wewnętrznych, których wdrożenie umożliwia podnoszenie kompetencji pracowników zajmujących się podatkami, czy też korzystanie z opinii doradców podatkowych. Dodatkowo bezpieczeństwo podnosi stosowanie aktualnego i dobrze skonfigurowanego systemu informatycznego do obsługi funkcji księgowych i podatkowych. Dobrze zarządzane przedsiębiorstwa formułują strategię podatkową, która jest spójna z ogólną strategią biznesową jednostki.

W strategii podatkowej przedsiębiorstwa istnieją dwa skrajne modele (por. rys. 8)⁵²:

- 1) strategia agresywna;
- 2) strategia konserwatywna (nazywana też strategią ostrożną).

W praktyce jednostka może wybrać strategię pośrednią – w jednych aspektach bardziej agresywną, w innych bardziej ostrożną.



Rysunek 8. Modele strategii podatkowej

Źródło: B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 70.

⁵² *Ibidem*, s. 70.

Podatkowa strategia agresywna dąży do minimalizacji zobowiązania podatkowego poprzez wykorzystanie np. luk w przepisach podatkowych, ulg i tworzenia takich rozwiązań organizacyjnych, które minimalizują opodatkowanie. Często strategia ta jest obciążona wysokim ryzykiem podatkowym, w tym ryzykiem kwestionowania przyjętych rozwiązań przez organy podatkowe, co może prowadzić do dodatkowych obciążeń np. karami. „Realizacja tej strategii w wielu przypadkach oznacza balansowanie przedsiębiorstwa na granicy prawa i może przekształcić się w niepożądaną postawę uchylania się od podatku.”⁵³.

Strategia konserwatywna (ostrożna) za główny cel przyjmuje ograniczanie ryzyka podatkowego i stosowanie rozwiązań uznanych za najbardziej bezpieczne podatkowo. W ramach tej strategii nie stosuje się rozwiązań sprzyjających przesuwaniu czy unikaniu opodatkowania. „Skrajna postawa podatnika w tej strategii może być traktowana jako bierność podatkowa, która często obciążona jest ryzykiem zaniechania zarządzania podatkami”⁵⁴. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa najlepszym rozwiązaniem byłoby przyjęcie strategii pośredniej, tzw. zrównoważonej, która będzie podporządkowana strategii biznesowej firmy, która dąży do optymalizacji płacenia podatków, jednak nie wykracza poza akceptowany poziom ryzyka podatkowego. Przy optymalizacji zobowiązań podatkowych należy zwrócić uwagę, by koszty takiej optymalizacji były niższe niż uzyskane korzyści podatkowe.

Strategia podatkowa w każdym przedsiębiorstwie powinna być ustalana indywidualnie. W zależności od wielkości przedsiębiorstwa i jego zasięgu terytorialnego można wyróżnić strategie zorientowane wyłącznie na krajowe przepisy podatkowe, jak i strategie podatkowe międzynarodowe, które biorą pod uwagę przepisy podatkowe z różnych jurysdykcji podatkowych, z różnych krajów. Jako najważniejsze w takich strategiach przyjmuje się najbardziej obciążające przedsiębiorstwo podatki i mogą to być podatki pośrednie, takie jak VAT i podatki bezpośrednie, takie jak podatek dochodowy od osób prawnych.

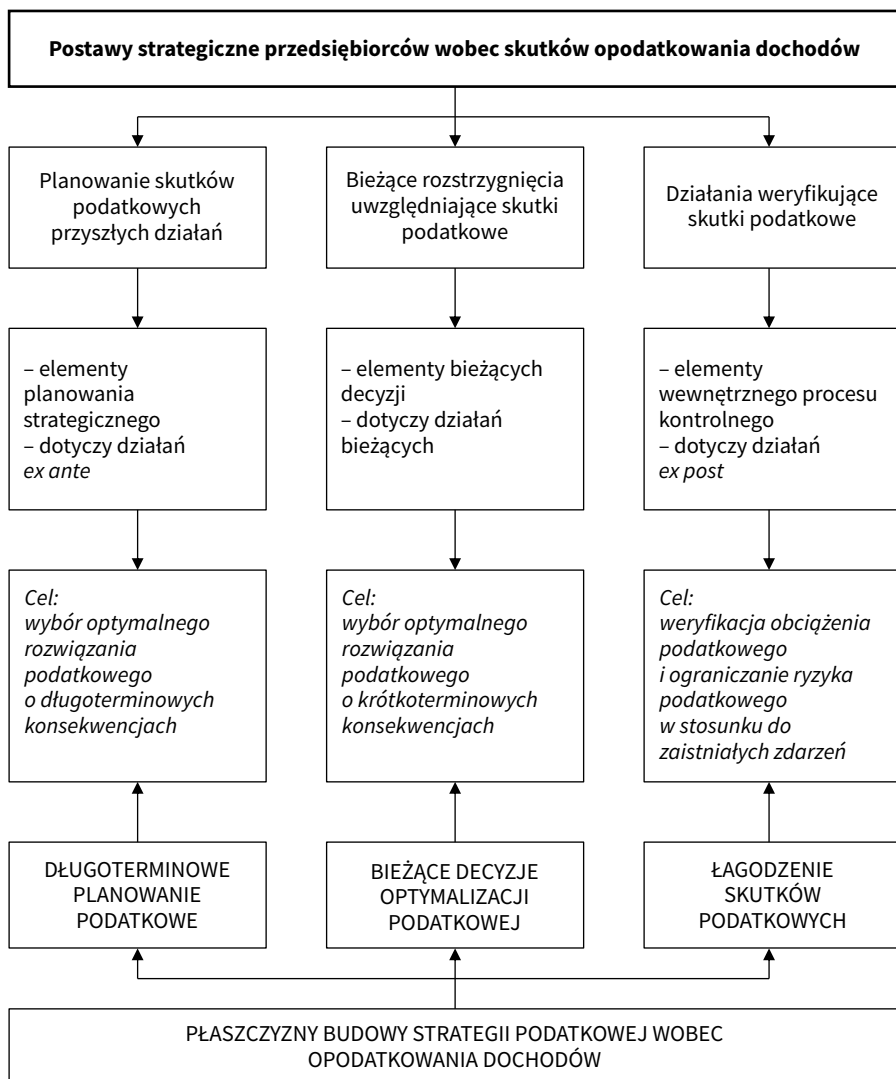
Dla budowania strategii podatkowej ważne są trzy główne płaszczyzny, które odzwierciedlają różne etapy zarządzania obciążeniem podatkowym (por. rys. 9)⁵⁵:

- 1) planowanie skutków podatkowych działań przyszłych – w celu wyboru optymalnych rozwiązań podatkowych uwzględniających długoterminowe konsekwencje, co prowadzi do tzw. długoterminowego planowania podatkowego,
- 2) bieżące decydowanie o działalności z uwzględnieniem skutków podatkowych – w celu osiągnięcia optymalnych rozwiązań w krótkim okresie,
- 3) działania weryfikujące skutki podatkowe – pełniące funkcję wewnętrznej kontroli i mające na celu weryfikację obciążeń podatkowych oraz minimalizację ryzyka podatkowego.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 77.



Rysunek 9. Płaszczyzny budowy strategii podatkowej

Źródło: B. Ciupek, T. Famulska (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013, s. 77.

Strategia zarządzania przyjęta przez jednostkę powinna obejmować zagadnienia podatkowe jako ważną część odpowiedzialności jednostki wobec państwa, w którym prowadzi działalność, oraz wobec społeczeństwa. W takim rozumieniu strategii podatkowej można przyjąć, że będzie ona dążyć do minimalizacji płaconych podatków w ramach dostępnych możliwości legalnego kształtowania wysokości obciążeń podatkowych lub będzie koncentrować się tylko na prawidłowym

i terminowym rozliczaniu podatków, bez aktywnego angażowania się w obniżanie wysokości płaconych podatków. W tym ujęciu strategia podatkowa będzie albo agresywna albo ostrożna. Strategia agresywna dąży do obniżenia obciążeń fiskalnych nawet wtedy, gdy rodzi to możliwość sporu z organami podatkowymi, natomiast strategia ostrożna dąży do minimalizacji ryzyka związanego z szeroko rozumianym rozliczaniem podatków przez przedsiębiorstwo.

Reasumując, strategia podatkowa jest włączana do zarządzania strategicznego, które dodatkowo obejmuje ład podatkowy oraz rolę i odpowiedzialność poszczególnych osób za rozliczanie podatków w organizacji. Opracowanie strategii podatkowej – dla nowoczesnych organizacji, dla których standardem staje się wdrażanie systemu *Tax Compliance Management* – stanowi podstawowe zadanie ich zarządów. Zadania – kluczowe dla *Tax Compliance Management* – dotyczą w szczególności opracowania:

- procedury należytej staranności (VAT, podatek u źródła, ceny transferowe i inne),
- procedury raportowania schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR),
- polityki i procedury podatkowej,
- procedury ograniczającej ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej,
- mapy rodzajów ryzyka podatkowego organizacji,
- procedury okresowych przeglądów i audytów⁵⁶ podatkowych.

56 Wewnętrzne lub zewnętrznie zlecane.

Rozdział 3

Raportowanie podatkowe w Polsce – regulacje prawa podatkowego

3.1. Polski system podatkowy jako determinanta raportowania podatkowego przedsiębiorstwa

W niniejszym podrozdziale przedmiotem rozważań są podatki regulowane przepisami polskiego prawa, które determinuje zakres i formę raportowania podatkowego.

Zgodnie z Ordynacją podatkową „Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”¹. Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa na podstawie odpowiednich przepisów określających, jakie zdarzenia powodują jego powstanie. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej²:

- 1) „Obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.” (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., art. 4).
- 2) „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.” (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., art. 5).

Przedsiębiorstwo może w stosunku do podatków pełnić różne role związane z ich rozliczaniem, tj. może być podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem. Podatnikiem jest osoba fizyczna lub prawna, która jest zobowiązana do zapłaty podatku ze swoich środków np. przedsiębiorstwo w zakresie podatku dochodowego płaconego od działalności, podatku od towarów i usług itp. Płatnik oblicza, pobiera

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.), art. 6.

² *Ibidem*.

i wpłaca podatek do Urzędu Skarbowego nie we własnym imieniu, a w imieniu faktycznego podatnika (np. pracodawca jako płatnik zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych od zatrudnionych pracowników). Natomiast inkasent po prostu pobiera podatek od podatnika i wpłaca go do urzędu skarbowego.

W polskiej praktyce najbardziej czasochłonne jest w firmie wypełnianie obowiązków podatnika i te obowiązki powiązane są z najwyższym ryzykiem, ponieważ obowiązuje zasada samoobliczenia podatku: podatnik ustala podstawę opodatkowania, oblicza podatek stanowiący zobowiązanie podatkowe i płaci podatek w obowiązującym terminie na rachunek właściwego organu podatkowego. Formą raportowania obliczonego podatku do organów administracji skarbowej są deklaracje – druki ściśle określone dla danego zobowiązania podatkowego. Aktualnie w większości są one wysyłane w formie elektronicznej. Zgodnie z Ordynacją podatkową deklaracja to „również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci”³. Podatnik składa deklaracje, jeśli przepisy podatkowe tak stanowią i powstaje określone zobowiązanie podatkowe, tym samym w deklaracji wykazany jest podatek, który z mocy prawa powinien zostać zapłacony⁴.

Poszczególne ustawy podatkowe określają, kto jest opodatkowany (podmiot opodatkowania), co podlega opodatkowaniu (przedmiot opodatkowania), jak obliczyć dane obciążenie i jaki jest tryb oraz warunki płatności m.in. terminy składania deklaracji, termin płatności itp.

Obecnie w Polsce można wyróżnić kilkanaście odrębnych podatków. Z reguły są one dzielone – według przedmiotu opodatkowania – na bezpośrednie i pośrednie. Podstawą dla obliczenia podatków bezpośrednich – co do zasady – jest dochód lub majątek, natomiast w przypadku podatków pośrednich zasadniczo opodatkowany jest obrót, czyli są one ustalane w momencie osiągnięcia przychodów (w momencie sprzedaży). Do podatków pośrednich⁵ zalicza się podatek VAT⁶, podatek akcyzowy⁷ oraz podatek od gier⁸. W Polsce więcej jest podatków bezpośrednich:

3 *Ibidem*, art. 3 pkt 5.

4 M. Macudziński, *Wybrane aspekty współczesnej sprawozdawczości podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 3, s. 40.

5 *Podatki w Polsce. Podstawy wiedzy o podatkach*, 28.11.2023, <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/podatki-w-polsce> (dostęp: 30.07.2025). Szersze ujęcie podatków obrotowych prezentują regulacje rachunkowości (por. pkt 3.4), oraz klasyfikuje jako podatki obrotowe również: (a) opłatę od środków spożywczych, (b) opłatę za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml, (c) opłatę za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych, (d) opłatę paliwową, (e) opłatę emisyjną, [por. pkt 4.3 Stanowiska, Komunikat Ministra Finansów z dnia 9.04.2025 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego, Dz. Urz. Min. Fin. z 2025 r. poz. 46].

6 Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 775).

7 Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 126, z późn.zm.).

8 Ustawa z dnia 19.11.2009 r. o grach hazardowych, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 595).

- 1) podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT)⁹,
- 2) podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)¹⁰,
- 3) podatek od spadków i darowizn¹¹,
- 4) podatek od czynności cywilnoprawnych¹²,
- 5) podatek rolny¹³,
- 6) podatek leśny¹⁴,
- 7) podatek od nieruchomości¹⁵,
- 8) podatek od środków transportowych¹⁶,
- 9) podatek tonażowy¹⁷,
- 10) podatek od wydobycia niektórych kopalin¹⁸,
- 11) zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji (tzw. podatek od produkcji okrętowej)¹⁹.

Podatki – spełniając najważniejszą swoją funkcję, czyli fiskalną²⁰ – stanowią podstawowe źródło dochodów państwa, czy też jednostek samorządu terytorialnego; pozyskiwanie takiego dochodu umożliwia realizację celów społeczno-gospodarczych i pokrycie wydatków publicznych²¹. W Polsce pod względem uzyskiwanych przez państwo dochodów największe generuje podatek od towarów i usług, a następnie podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek akcyzowy. Dopiero na kolejnym miejscu plasuje się podatek dochodowy od osób prawnych²² (por. tab. 2).

9 Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn.zm.) dalej nazywana Ustawa o pdof.

10 Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 z późn.zm.) dalej nazywana ustawa o pdop.

11 Ustawa z dnia 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn, (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 z późn.zm.).

12 Ustawa z dnia 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 295 z późn.zm.).

13 Ustawa z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym, (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 z późn.zm.).

14 Ustawa z dnia 30.10.2002 r. o podatku leśnym, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 176).

15 Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 z późn.zm.).

16 *Ibidem*.

17 Ustawa z dnia 24.08.2006 r. o podatku tonażowym, (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 985).

18 Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin, (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1539).

19 Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1704).

20 R. Zieliński, *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2019, t. XXIX, nr 1, s. 117.

21 *Ibidem*, s. 118.

22 *Wpływy budżetowe dane za 2024*, <https://www.gov.pl/web/finanse/wpływy-budżetowe> (dostęp: 15.06.2025).

Tabela 2. Wpływy budżetowe w Polsce według poszczególnych podatków w roku 2024 – funkcja fiskalna

Wyszczególnienie	Wpływy budżetowe (w tys. zł)	W tym kwoty zależności budżetowych ściągniętych w drodze egzekucji (w tys. zł)
Podatek od towarów i usług	287 683 369	4 864 672
Podatek dochodowy od osób fizycznych bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego	178 731 601	1 882 467
Podatek akcyzowy	90 315 131	20 406
Podatek dochodowy od osób prawnych bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego	86 610 009	550 920
Cła	6 815 880	6 476
Podatek od niektórych instytucji finansowych	6 441 306	0
Podatek od gier	5 266 226	637
Podatek od sprzedaży detalicznej	4 356 859	0
Podatek od wydobycia niektórych kopalin	4 034 086	0

Źródło: Wpływy budżetowe dane za 2024, <https://www.gov.pl/web/finanse/wplywy-budzetowe> (dostęp: 15.06.2025).

W literaturze przedmiotu podaje się także inne funkcje podatków, takie jak funkcja:

- 1) redystrybucyjna (nazywana także rozdzielczą, regulacyjną, dystrybucyjną, wyrównawczą)²³,
- 2) stymulacyjna²⁴,
- 3) informacyjno-kontrolna²⁵.

Jednak realizacja powyższych innych funkcji jest możliwa, gdy prawidłowo wypełniana jest funkcja fiskalna podatków²⁶. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że wykorzystanie podatków w celu realizacji innych funkcji niż fiskalna

23 Zwykle można podzielić ją na dwa etapy. W pierwszym państwo zabiera część dochodów podatników (w postaci płaconych podatków), w drugim przekazuje środki uprawnionym podmiotom co może odbywać się w formie dotacji, subwencji, zasiłków itp., por. M. Jaszczyszński, *Funkcje podatków w gospodarce*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2017, t. 25, <https://bibliotekanauki.pl/articles/447059> (dostęp: 6.05.2025), s. 221.

24 Polega na takim stanowieniu podatków, by miały wpływ na decyzje jednostek prowadzących działalność gospodarczą m.in. podejmowanych decyzji w ramach prowadzenia tej działalności. W ramach realizacji tej funkcji stosuje się np.: ulgi i zwolnienia z podatków. *Ibidem*, s. 222.

25 Polega na dostarczaniu administracji publicznej informacji „o prawidłowościach lub nieprawidłowościach zachodzących w zjawiskach społecznych i gospodarczych”, por. R. Zieliński, *op. cit.*, s. 125.

26 *Ibidem*, s. 121.

może prowadzić do nadmiernego skomplikowania systemu podatkowego, naruszać jego stabilność, zmniejszać wydajność, a w konsekwencji sprawić, że pobór podatków stanie się trudniejszy i bardziej kosztowny, zaś możliwości uchylania się od opodatkowania większe.²⁷ Często w literaturze podnosi się kwestię, że realizacja innych niż fiskalne celów powinna zostać ograniczona²⁸, czyli „podatek nie powinien być ani stymulatorem, ani moralizatorem, ani też protektorem, lecz wyłącznie zaopatrzeniem Skarbu Państwa”²⁹.

Reasumując, polski system podatkowy obejmuje kilkanaście podatków, które w różnym stopniu kształtują zakres i formę raportowania podatkowego jednostki. Niewątpliwie kluczowy w tym obszarze jest podatek Vat – z uwagi na jego największe wpływy do budżetu państwa, ale także podatki dochodowe – z uwagi na ich powiązania z systemem rachunkowości jednostki.

3.2. Elementy sprawozdawczości podatkowej przedsiębiorstwa

W Polsce do szeroko pojmowanej sprawozdawczości podatkowej – regulowanej przez prawo podatkowe – którą przedsiębiorstwo jest zobowiązane obsłużyć, zarówno organizacyjnie, jak i informatycznie, można zaliczyć w szczególności³⁰:

- 1) jednolite pliki kontrolne – JPK różne³¹;
- 2) przekazywanie danych z kas fiskalnych online i kas z wirtualnym zapisem oraz danych do Centralnego Repozytorium Kas zarządzanego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej³²;

27 *Ibidem*, s. 118.

28 *Ibidem*.

29 Tak twierdzi R. Stourm (A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1995, s. 78, podają za: R. Zieliński, *op. cit.*, s. 118).

30 M. Macudziński, *op. cit.*, s. 42–43, lista została rozbudowana o elementy nieujęte w dokumencie źródłowym.

31 Różne uregulowania prawne, JPK VAT Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *op. cit.* oraz Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, JPK pliki z ksiąg rachunkowych na żądanie Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, JPK PD – podatek dochodowy przepisy Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o pdop, *op. cit.*, Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o pdof, *op. cit.*, Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 843).

32 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *op. cit.*, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, (Dz.U. z 2025 r. poz. 861), Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących, (Dz.U. z 2025 r. poz. 845).

- 3) monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu niektórych towarów oraz system SENT³³;
- 4) System Teleinformatyczny Izby Rozrachunkowej – STIR³⁴;
- 5) wymianę informacji podatkowych z innymi państwami UE oraz wymianę informacji w ramach ustawodawstwa FATCA³⁵;
- 6) regulacje dotyczące cen transferowych, w tym dokumentację cen transferowych oraz odpowiednią deklarację składaną do Urzędu Skarbowego³⁶;
- 7) informowanie o schematach podatkowych (MDR – *Mandatory Disclosure Rules*)³⁷;
- 8) obliczanie podatku dochodowego minimalnego w kontekście podatników krajowych przy osiąganiu straty podatkowej lub zbyt niskiego dochodu podatkowego³⁸;
- 9) obliczanie podatku minimalnego wyrównawczego³⁹;
- 10) e-faktury wdrażane obowiązkowo w 2026 roku w ramach systemu KSeF, czyli Krajowego Systemu e-faktur⁴⁰.

33 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1157), Ustawa z dnia 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1218).

34 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, dział IIIB „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego dla wyłudzeń skarbowych”.

35 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz.1588); Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1185).

36 Przede wszystkim Ustawa o pdof, *op. cit.*, rozdz. 4b oraz Ustawa o pdop, *op. cit.*, rozdz. 1a.

37 Podstawa prawna Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, art. 86, oraz Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).

38 Ustawa o pdop, *op. cit.*, art. 24ca.

39 Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1685).

40 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *op. cit.*, w wersji obowiązującej po 01.02.2026, oraz Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur, (Dz.U. z 2021 r. poz. 2481, z późn.zm.).

Ad. 1 Jednolity Plik Kontrolny

JKP-VAT uszczelnia opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej i ma zapobiegać wyłudzeniom tego podatku. Wysyłanie danych elektronicznie umożliwia organom skarbowym bieżącą kontrolę podatku, w tym również kontrolę krzyżową między podatnikami VAT⁴¹.

Obecnie wdrażany jest JPK PD⁴² – czyli raportowanie podatku dochodowego⁴³. Na razie obowiązkowo struktury JPK-PD będą wysyłane raz do roku wraz z zeznaniem podatkowym, jednak możliwe jest, że w przyszłości będą wysyłane częściej, np. kwartalnie czy też miesięcznie, co ułatwiłoby kontrolę obliczania wpłacanego podatku dochodowego już na etapie płacenia zaliczek na ten podatek. W Polsce nie obowiązuje powszechnie wzorcowy plan kont, w związku z czym należało wprowadzić do ksiąg rachunkowych dodatkowe znaczniki na kontach, które umożliwią ich przypisanie do struktury bilansu, rachunku zysków i strat oraz do wyliczenia podatku dochodowego; założenia tych znaczników, ich opis i numery zostały podane w rozporządzeniu na ten temat⁴⁴.

Oprócz podstawowych struktur opisanych powyżej istnieją jeszcze JPK z ksiąg rachunkowych przesyłane na żądanie organów skarbowych regulowane przez Ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴⁵ – z artykułu 193a wynika obowiązek przekazywania struktur JPK (np. JPK_FA – faktury sprzedaży, JPK_MAG – gospodarka magazynowa, JPK_KR – księgi rachunkowe) na żądanie organu podatkowego. Warto zaznaczyć, że biegły rewident podczas badania sprawozdania finansowego też korzysta z JPK-KR, co ułatwia mu przeprowadzenie badania.

Ad. 2 Przekazywanie danych z kas fiskalnych (kas online i z wirtualnym zapisem danych) do Centralnego Repozytorium Kas (CRK) podlega Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS). Dane przekazywane są w czasie

41 Reguluje to Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *op. cit.*, w artykule 109 ust. 3e–3g oraz 3h–3j, który określa obowiązek składania ewidencji VAT, czyli rejestr faktur sprzedaży i rejestr faktur zakupu wynikające z ksiąg rachunkowych w formacie JPK_VAT wraz z deklaracją.

42 Art. 9 ust. 1c–1f – obowiązek przekazywania ksiąg podatkowych w formacie JPK (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o pdop, *op. cit.*, oraz art. 24a ust. 1c–1f – analogiczny obowiązek dla podatku dochodowego od osób fizycznych Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o pdof, *op. cit.*

43 Ministerstwo Finansów wprowadza obowiązek ten w dwóch etapach: za okres od 1 stycznia 2025 r. obowiązek dotyczy podmiotów prowadzących księgi rachunkowe, których przychody przekroczyły 50 mln euro w poprzednim roku podatkowym, lub jednostek, które należą do grupy kapitałowej, a za okres od 1 stycznia 2026 r. obowiązek przesyłania będzie dotyczyć pozostałych podmiotów (w tym osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, spółki cywilnej, jawnej, komandytowej itp.) prowadzących księgi rachunkowe.

44 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 sierpnia 2024 r. w sprawie dodatkowych danych, o które należy uzupełnić prowadzone księgi rachunkowe podlegające przekazaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1314).

45 Ordynacja podatkowa, *op. cit.*

rzeczywistym lub niemal rzeczywistym, np.: paragony fiskalne, raporty dobowe, informacje o zdarzeniach serwisowych, informacje o czasie i zakresie sprzedaży. Służy to zapobieganiu nadużyciom w ramach podatku od wartości dodanej (VAT)⁴⁶.

Ad. 3 Monitorowanie drogowego i kolejowego przewozu niektórych towarów, których wykaz zawarty jest w rozporządzeniu Ministra Finansów⁴⁷. Stosowany w tym zakresie jest system SENT (System Elektronicznego Nadzoru Transportu)⁴⁸ – system teleinformatyczny do monitorowania przewozu wybranych towarów, np. paliw, alkoholu, suszu tytoniowego⁴⁹, mający zapobiegać oszustwom podatkowym (np. w zakresie VAT czy akcyzy).

Ad. 4 System Teleinformatyczny Izby Rozrachunkowej – zapewnia kontrolę kont bankowych przedsiębiorstw – to narzędzie umożliwiające analizę przepływów finansowych przedsiębiorstw za pośrednictwem kont bankowych, której celem jest identyfikacja podejrzanych transakcji⁵⁰.

Ad. 5 Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami UE oraz wymiana informacji w ramach ustawodawstwa FATCA – jest kluczowa dla przejrzystości podatkowej przedsiębiorstwa. W tym aspekcie ważne są zalecenia OECD w zakresie przejrzystości polityki podatkowej i raportowania podatkowego. W Unii Europejskiej wdrożono dyrektywy⁵¹ dotyczące wymiany informacji po-

46 Art. 111 ust. 6a-6r Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, *op. cit.*, reguluje obowiązki dotyczące kas online i przekazywania danych do CRK, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, *op. cit.*, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25.06.2025 r. w sprawie kas rejestrujących, *op. cit.*

47 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2023 r. w sprawie wykazu towarów, których przewóz podlega zgłoszeniu do systemu monitorowania *op. cit.*

48 Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, *op. cit.*

49 *Ibidem*, art. 1.

50 Działa poprzez wymianę informacji między bankami, SKOK-ami, Krajową Izbą Rozliczeniową (KIR) a administracją skarbową i w razie wykrycia nadużyć Szef KAS może zablokować rachunek bankowy przedsiębiorstwa na 72 godziny z możliwością przedłużenia do 3 miesięcy. Ordynacja podatkowa, *op. cit.*, art. 119zv § 1 oraz art. 119zw. § 1.

51 1) Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. (tzw. DAC 1 – Directive on Administrative Cooperation) – tworzy jednolite ramy współpracy w zakresie informacji podatkowych między państwami Unii Europejskiej. 2) Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. (tzw. DAC 2) – wprowadzająca w Unii Europejskiej obowiązkową automatyczną wymianę informacji podatkowych o rachunkach finansowych (opracowane na podstawie standardów wydanych przez OECD (Common Reporting Standard (CRS)). 3) Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (tzw. DAC 3). 4) Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r., (tzw. DAC 4) – to kolejna nowelizacja dyrektywy 2011/16/UE, wprowadziła obowiązek automatycznej wymiany raportów podatkowych w podziale na kraje (ang. country-by-country reporting, CbCR) między administracjami podatkowymi państw Unii Europejskiej. 5) Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r., (tzw. DAC 5) piąta

datkowych, co ma zapobiegać przesuwaniu i ukrywaniu dochodów (erozji podatkowej). Wymiana informacji dotyczy także USA – na podstawie FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*)⁵², która wprowadza wymogi dla instytucji finansowych z innych krajów raportowania amerykańskiej administracji skarbowej (IRS) informacji o rachunkach finansowych należących do rezydentów podatkowych USA⁵³. W Polsce obowiązki związane z FATCA wynikają z umowy międzynarodowej z USA oraz przepisów krajowych – obejmują m.in. identyfikację klientów, raportowanie kont oraz stosowanie procedur *due diligence* przez banki, fundusze, towarzystwa ubezpieczeniowe itp. Polska wdrożyła te wymogi do krajowych przepisów na podstawie ustawy z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych

nowelizacja dyrektywy 2011/16/UE rozszerza dostęp administracji podatkowych do informacji zbieranych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. 6) Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., (tzw. DAC 6) to szósta zmiana dyrektywy 2011/16/UE, dotyczy obowiązku raportowania transgranicznych struktur podatkowych, raportowanie schematów podatkowych (MDR ang. Mandatory Disclosure Rules), które dotyczą optymalizacji podatkowej i jako takie mogą być wykorzystywane do unikania opodatkowania lub w ramach agresywnej strategii podatkowej. 7) Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. (tzw. DAC 7) zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Wprowadzone zmiany mają zapewnić zwiększenie przejrzystości i zapobiegania unikania opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne i przedsiębiorstwa na platformach cyfrowych (np. dochody z najmu uzyskiwane poprzez platformy np. Airbnb, przewóz osób np. Uber, sprzedaż towarów itp.). Operatorzy platform cyfrowych zostali zobowiązani do przekazywania administracji skarbowej informacji o osobach, które uzyskują dochody z takich platform. Informacje tak zgromadzone są automatycznie przekazywane do innych państw Unii Europejskiej. 8) Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (tzw. DAC 8) zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania dotyczy kryptoaktywów, oprócz nich wprowadzono także zmiany w raportowaniu schematów podatkowych oraz wprowadzono wymianę między organami podatkowymi interpretacji podatkowych wystawionych dla osób fizycznych, jeśli dotyczą: transakcji o wartości powyżej 1,5 mln euro, transakcji transgranicznej lub określenia rezydencji podatkowej. Wprowadzenie tej dyrektywy poprzedziło wydanie rozporządzenia w sprawie rynku kryptoaktywów (rozporządzenie (UE) nr 2023/1114). W następstwie wdrożenia w UE powyższych dyrektyw zostały one wprowadzone również do polskich przepisów, oprócz dyrektywy wymienionej w punkcie 8 powyżej, która ma być wdrożona do końca 2025 roku i obowiązywać od 1 stycznia 2026. Warto zaznaczyć, że wymiana informacji między administracjami skarbowymi na podstawie powyższych Dyrektyw i wprowadzonych na ich podstawie przepisów krajowych dotyczy informacji niejawnych, udostępnianych przez przedsiębiorstwa odpowiednim organom skarbowym. Administracje poszczególnych krajów wymieniają je między sobą zachowując ich poufność.

52 Amerykańska ustawa uchwalona w 2010 r., Foreign Account Tax Compliance Act, <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>, (dostęp: 27.07.2025).

53 Np. obywateli USA.

Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.⁵⁴ oraz ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.⁵⁵

Ad. 6 Regulacje dotyczące cen transferowych

Przepisy podatkowe regulują także zagadnienie cen transferowych. Przedsiębiorstwo, które spełnia określone kryteria, zostało zobligowane do sporządzenia dokumentacji cen transferowych (lokalnej lub lokalnej i grupowej), wypełnienia odpowiedniej deklaracji, a także raportowania według krajów *country by country reporting* (CbCR)⁵⁶.

54 T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1185

55 T.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1588

56 „Podstawowe regulacje podatkowe w obszarze cen transferowych w Polsce znajdują się w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych („PIT”) oraz o podatku dochodowym od osób prawnych („CIT”). Od 1 stycznia 2019 roku znajdują się one w rozdziale 4b ustawy o PIT oraz w rozdziale 1a ustawy o CIT. Przepisy w obszarze cen transferowych obejmują również szereg aktów wykonawczych (rozporządzenia i obwieszczenia). Regulacje odnoszące się do tego obszaru znajdują się również m.in. w Ordynacji podatkowej i ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Polskie regulacje w obszarze cen transferowych spójne są z treścią Wytycznych OECD. (...) W Polsce, zgodnie z zaleceniami OECD, została wdrożona tzw. trójstopniowa dokumentacja cen transferowych, która składa się z następujących elementów: 1) lokalna dokumentacja cen transferowych, 2) grupowa dokumentacja cen transferowych, 3) raportowanie według krajów. Lokalna dokumentacja cen transferowych (ang. local file) ma na celu wykazanie, że ceny transferowe ustalone zostały na warunkach rynkowych. W dokumentacji tej podatnicy są obowiązani do przedstawienia transakcji zawieranych z podmiotami powiązanymi, w szczególności ich przedmiot i przebieg, rolę stron transakcji oraz sposobu kalkulacji i weryfikacji cen transferowych. Obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych w Polsce dla transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi objęci są od 1 stycznia 2019 roku podatnicy, u których takie transakcje o charakterze jednorodnym przekraczają roczną wartość 2 mln złotych lub 10 mln złotych – w zależności od typu transakcji. W ślad za Wytycznymi OECD, oprócz dokumentacji lokalnej, podatnicy należący do grup kapitałowych zobowiązani są do dołączenia do takiej dokumentacji również grupowej dokumentacji cen transferowych (ang. master file). Dokumentacja taka zawiera informacje o grupie kapitałowej, w tym o jej strukturze, działalności oraz najistotniejszych przepływach w ramach grupy. Ponadto, podatnicy należący do dużych grup kapitałowych zobowiązani są także do raportowania według krajów (ang. country-by-country reporting), tj. składania 1) informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (CBC-R), dotyczącej m.in. wysokości zrealizowanych dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach prowadzenia działalności podmiotów należących do grupy (dane te podlegają wymianie międzynarodowej) oraz 2) stosownego powiadomienia (CBC-P). (...) Podatnicy dokonujący istotnych transakcji z podmiotami powiązanymi są obowiązani do raportowania pewnych informacji dot. cen transferowych do organów podatkowych poprzez składanie odpowiednio (...) informacji o cenach transferowych (TPR-P, TPR-C) – po raz pierwszy za rok 2019. Celem takiego raportowania jest pozyskanie przez administrację podatkową informacji dla potrzeb analizy ryzyka w zakresie cen transferowych, w szczególności w celu zwiększenia efektywności typowania podatników do kontroli.” *ABC Cen Transferowych*, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 28.07.2025).

Warto zaznaczyć, że do przepisów Ustawy o rachunkowości również dodano sprawozdanie z podatku dochodowego, które przedstawia raportowanie zapłaconego podatku według krajów i to jest sprawozdawczość jawna, publiczna (więcej na ten temat w rozdziale następnym). Wprowadzone powyższe przepisy (zarówno w prawie podatkowym jak i bilansowym) wynikają z tego, że ceny transferowe są ważnym zagadnieniem w przedsiębiorstwach międzynarodowych. „Ceny transferowe to ceny, które ustalają pomiędzy sobą podmioty powiązane w odniesieniu do sprzedawanych pomiędzy sobą dóbr, usług lub praw”⁵⁷. Za podmioty powiązane uważa się jednostki, między którymi istnieją powiązania np. o charakterze kapitałowym, zarządczym, kontrolnym czy osobowym, te istniejące powiązania mogą powodować, że warunki transakcji będą się różnić od tych, jakie zastosowałyby podmioty niepowiązane w takiej samej sytuacji⁵⁸. Grupa kapitałowa z reguły kieruje się chęcią maksymalizacji zysku całej grupy, a nie poszczególnych jednostek powiązanych, co może prowadzić do przesuwania dochodów między jednostkami organizacyjnymi w ramach grupy. Polskie przepisy podatkowe wymagają, by ceny te były ustalane na poziomie cen rynkowych. „Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane,”⁵⁹ a sama cena transferowa to „rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cena, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy”⁶⁰. W zakresie ustalania cen transferowych przedsiębiorstwo podejmuje odpowiednie decyzje i mogą być one kształtowane na podstawie⁶¹:

- 1) cen rynkowych, stosowanych przy sprzedaży zewnętrznej lub stosowanych przez inne przedsiębiorstwa,
- 2) kosztów rzeczywistych, planowanych lub normatywnych kosztów wytworzenia na poziomie kosztów zmiennych czy całkowitych, ceny umowne negocjowane w ramach jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa międzynarodowego.

Ceny transferowe są istotnym elementem wpływającym na opodatkowanie w danym kraju, ponieważ mogą one służyć do przesuwania opodatkowania między krajami do kraju o niższej stawce podatkowej lub do kraju macierzystego organizacji. Na przesuwanie dochodu do innego kraju może wpływać też ograniczenie wypłacania dywidend, bariery celne, ryzyko kursowe itp.⁶². Nawet bez stosowania agresywnej polityki cen transferowych, jednostka wielonarodowa może przesuwać swoją działalność do kraju o niższym opodatkowaniu lub niższych kosztach (co często dzieje się przy tworzeniu fabryk w innych krajach niż

57 <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 30.06.2025).

58 *Ibidem*.

59 Art. 11c ust. 1 Ustawy o pdop.

60 Art. 11a ust.1 pkt 1 ustawy o pdop.

61 A. Zbaraszewska, *Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4(88), cz. 1, s. 200.

62 A. Sulejewicz, *Ceny transferowe w obrotach korporacji transnarodowych – podejście strategiczne*, [w:] A. Zorska (red.), *Korporacje transnarodowe w Polsce. Wyzwania w dobie globalizacji i regionalizacji*, Difin, Warszawa 2002, s. 198–199.

macierzysta jednostka), w tym przypadku dochód można rozpoznawać w miejscu jego powstawania, a podatek i tak będzie niższy dla organizacji jako całości⁶³. Określenie strategii w ramach cen transferowych w przedsiębiorstwach wielonarodowych nie jest proste, ale jest ważnym elementem strategii podatkowej i powinno być dopasowane do strategii przedsiębiorstwa jako całości. Ostatecznie przyjęty w firmie model cen transferowych jest kompromisem łączącym różne założenia i cele⁶⁴. Przepisy prawa podatkowego mają zapobiegać stosowaniu cen transferowych w celu przesuwania dochodów między podmiotami powiązanyymi⁶⁵. Polskie regulacje podatkowe w zakresie cen transferowych oparte są na wytycznych OECD.

Ad. 7 Informowanie o schematach podatkowych

W ramach przejrzystości podatkowej firmy zostały zobowiązane do informowania administracji skarbowej o schematach podatkowych⁶⁶. Schematy podatkowe to uzgodnienia, które w ramach obowiązujących przepisów prawa pozwalają na obniżenie opodatkowania⁶⁷. Wprowadzono je w Polsce od 1 stycznia 2019 r. na podstawie przepisów unijnych tj. DAC6 (Unijna dyrektywa 2018/822)⁶⁸. Celem przepisów MDR jest m.in. poprawa jakości systemu podatkowego – jak podaje Ministerstwo Finansów „(...) dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego”. Dostarczane informacje umożliwią również szybką reakcję w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych. Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji podatkowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i tych, którzy korzystają ze schematów podatkowych. Przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. Wystąpienie u danego podatnika schematu podatkowego nie powinno jednak być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko

63 D. L. Swenson, *Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing*, „National Tax Journal” 2001, No. 54(1), s. 7.

64 I. Hjertberg, S. Pettersson, *Strategic Transfer Pricing. The Art of Pricing Inter-company Transactions between Sweden and China*, Linköping University, Linköping 2010, s. 17.

65 <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 30.06.2025).

66 Por. art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, *op. cit.*

67 Wprowadzone Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2183) do Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

68 Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 (Dz.U. UE L 139/1) z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w określeniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

unikaniu opodatkowania lub szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania (...). Brak reakcji organów podatkowych na przekazaną informację o schemacie podatkowym nie oznacza, że dany schemat podatkowy nie zostanie w przyszłości zakwestionowany.”⁶⁹ Regulacje unijne dotyczą tylko schematów transgranicznych, natomiast polskie przepisy dodały więcej obowiązków również w zakresie schematów krajowych oraz innych podatków nie wymaganych przez unijne przepisy np. VAT i inne. Przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych wydawały się podatnikom tak niejasne, że Ministerstwo Finansów wydało obszerną broszurę z przykładami i wyjaśnieniami co do stosowania tych przepisów⁷⁰. W dniu 4 sierpnia 2025 r. opublikowano projekt ustawy nowelizującej ustawę – Ordynacja podatkowa oraz inne akty prawne. Projekt ten przewiduje istotne zmiany regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych (MDR – *Mandatory Disclosure Rules*) zawartych w Ordynacji podatkowej⁷¹. Zasadnicza część proponowanych zmian dotyczących MDR została zaplanowana do wejścia w życie z dniem 1 lipca 2026 r.⁷² Doradcy mają zostać wyłączeni z obowiązku raportowania, co jest zgodne z orzecznictwem i interpretacją stwierdzającymi konieczność ochrony tajemnicy zawodowej w ich przypadku⁷³. Minister Finansów ma uzyskać prawo do zwolnień w ramach konieczności raportowania schematów, zmiany mają dotyczyć także krajowego zakresu raportowania⁷⁴.

Ad. 8 Obliczanie podatku dochodowego minimalnego w kontekście podatników krajowych przy osiągnięciu straty podatkowej lub zbyt niskiego dochodu podatkowego

Od 1 stycznia 2024 r. obowiązuje w Polsce przepis art. 24ca ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który reguluje tzw. minimalny podatek dochodowy. Pierwsze rozliczenie i zapłata podatku minimalnego są w 2025 r., wraz z deklaracją

69 <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr> (dostęp: 6.08.2024).

70 Objasnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR) oraz zmiany z 2025 roku – Zmiana objaśnień podatkowych Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. w zakresie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych wydane na podstawie art. 14da ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr> (dostęp: 2.06.2025).

71 Dział III, rozdział 11a, Ordynacja podatkowa.

72 Projekt ustawy o zmianie ustawy pierwsza wersja – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, nr projektu UD196, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--ordynacja-podatkowa-oraz-niektorych-innych-ustaw> (dostęp: 1.07.2025), wersja zaktualizowana: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119157#13119157> (dostęp: 30.08.2025).

73 Por. Interpretacja ogólna Nr DTS5.8092.2.2025 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2025 r. w sprawie „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej” promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych (Dz. Urz. Min. Fin. z 2025 r. poz. 14).

74 Zakres ma być bardziej zbliżony do unijnego.

roczną podatku dochodowego od osób prawnych za rok poprzedni⁷⁵. Wprowadzenie tego podatku ma zapobiegać agresywnej optymalizacji podatkowej, która powodowałaby przesuwanie dochodów czy kosztów tak, by w wyniku działalności gospodarczej powstawała strata lub niska rentowność (tj. poniżej 2%). Opodatkowanie podatkiem minimalnym dotyczy spółek kapitałowych i podatkowych grup kapitałowych z siedzibą lub zarządem w Polsce oraz nierezydentów prowadzących działalność przez polski zakład⁷⁶. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przewidziano liczne wyjątki⁷⁷ od konieczności stosowania podatku minimalnego, wyłączenia dotyczą np.:

- 1) małych podatników⁷⁸;
- 2) podmiotów rozpoczynających działalność w danym roku i przez dwa kolejne lata⁷⁹;
- 3) przedsiębiorstw, które odnotowały spadek przychodów powyżej lub równy 30% w stosunku do poprzedniego roku;
- 4) podmiotów o prostej strukturze własności tj. których udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami są wyłącznie osoby fizyczne i jeżeli podatnik nie posiada:
 - a) bezpośrednio lub pośrednio, więcej niż 5%:
 - udziałów (akcji) w kapitale innej spółki lub
 - ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną,
 - b) innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym; przedsiębiorstw finansowych, górniczych, prowadzących gospodarkę komunalną⁸⁰;
- 5) grupy spełniające warunki z art. 24ca ust. 14 pkt 6⁸¹ itd.

75 CIT-8 za rok 2024, jeśli osoba prawna ma rok podatkowy równy kalendarzowemu to składa tę deklarację do 31 marca 2025 – art. 24ca ust. 1, 12 ustawy o pdop.

76 Zgodnie z definicją art. 4a pkt 11 ustawy o pdop.

77 Zawarte w art. 24ca ust. 14 ustawy o pdop.

78 Ich przychód jest mniejszy lub równy 2 mln EUR.

79 Z wyłączeniem tych utworzonych poprzez restrukturyzację z art. 19 ust. 1a Ustawa o pdop.

80 Art. 24ca ust. 14 pkt 4 ustawy o pdop.

81 Zgodnie z art. 24ca ust. 14 pkt 6 ustawy o pdop.: „wchodzących w skład grupy co najmniej dwóch spółek, w której jedna spółka posiada przez cały rok podatkowy bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 75% udziału odpowiednio w kapitale zakładowym, kapitale akcyjnym lub udziale kapitałowym pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy, jeżeli: a) rok podatkowy spółek obejmuje ten sam okres oraz b) obliczony za rok podatkowy, zgodnie z ust. 1 i 2, udział łącznych dochodów spółek w ich łącznych przychodach jest większy niż 2% – przy czym przy ustalaniu warunków, o których mowa w lit. a i b, uwzględnia się wszystkie spółki z grupy będące podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub należące do podatkowej grupy kapitałowej”.

Stawka minimalnego podatku dochodowego wynosi 10% podstawy opodatkowania⁸². Podstawa opodatkowania może być liczona według metody ogólnej⁸³ lub uproszczonej⁸⁴.

Jeśli normalnie obliczony podatek dochodowy od osób prawnych⁸⁵ jest wyższy niż podatek minimalny, to podatek minimalny nie jest pobierany⁸⁶, tj. kwotę minimalnego podatku dochodowego podlegającą wpłacie pomniejsza się o należny

82 Art. 24ca ust. 1 ustawy o pdop.

83 „Podstawę opodatkowania stanowi suma: 1) kwoty odpowiadającej 1,5% wartości przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym oraz 2) poniesionych na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, z wyjątkiem gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami, kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 w takiej części, w jakiej koszty te przewyższają kwotę obliczoną według następującego wzoru: $[(P - Po) - (K - Am - Kfd)] \times 30\%$, w którym poszczególne symbole oznaczają: P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, Po – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13, K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1, Am – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, Kfd – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego nieuwzględnione w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przed dokonaniem pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1, oraz 4) kosztów: a) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, b) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7, c) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze: poniesionych bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają o 3.000.000 zł kwotę obliczoną według następującego wzoru: $[(P - Po) - (K - Am - O)] \times 5\%$, w którym poszczególne symbole oznaczają: P – zsumowaną wartość przychodów ze wszystkich źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, Po – przychody o charakterze odsetkowym w rozumieniu art. 15c ust. 13, K – sumę kosztów uzyskania przychodów bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1, Am – odpisy amortyzacyjne, o których mowa w art. 16a–16m, zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów, O – zaliczone w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odsetki, bez pomniejszeń wynikających z art. 15c ust. 1”. Art. 24ca ust. 3 ustawy o pdop.

84 „Podatnik może wybrać uproszczony sposób ustalania podstawy opodatkowania stanowiącej kwotę odpowiadającą 3% wartości osiągniętych przez podatnika w roku podatkowym przychodów ze źródła przychodów innych niż z zysków kapitałowych, przy czym o wyborze takiego sposobu ustalania podstawy opodatkowania podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, za który dokonał takiego wyboru”. Art. 24ca ust. 3a ustawy o pdop.

85 Art. 19 ustawy o pdop.

86 Art. 24ca ust. 12 ustawy o pdop.

za ten sam rok podatkowy podatek „normalny”⁸⁷. Odliczenie zapłaconego podatku minimalnego od „normalnego” CIT jest możliwe w deklaracjach za trzy kolejne lata podatkowe po roku zapłaty podatku minimalnego⁸⁸. Obliczenie podatku minimalnego w praktyce jest dość skomplikowane: wymaga ustalenia dochodowości, straty podatkowej, a następnie obliczenia podstawy opodatkowania podatkiem minimalnym zgodnie z wybraną metodą. Konieczne są analizy struktury przychodów i kosztów, kwalifikacji do licznych wyłączeń oraz wyboru najkorzystniejszej metody obliczenia MPD. Na razie trudno ocenić skutki tej regulacji, ponieważ pierwsze rozliczenie było w 2025 roku; niewątpliwie uszczelnia ona system podatkowy i ogranicza praktyki optymalizacji podatkowej.

Ad. 9 Obliczanie podatku minimalnego wyrównawczego

Regulacja dotyczy 15% podatku dochodowego wyrównawczego przy prowadzeniu biznesu w różnych jurysdykcjach i ma zapobiegać przesuwaniu dochodów i podatku do krajów o niższym opodatkowaniu; 1 stycznia 2025 r. weszła w życie ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych⁸⁹. Ustawa wdraża do krajowego porządku prawnego postanowienia Dyrektywy Rady (UE) 2022/2523⁹⁰. Wprowadzone regulacje mają na celu zapewnienie globalnego minimalnego poziomu opodatkowania. Wprowadzono tym samym tzw. globalny podatek minimalny (*Global Minimum Tax*), określany jako podatek wyrównawczy. Podatek ten dotyczy grup kapitałowych międzynarodowych i krajowych, których łączny, roczny skonsolidowany przychód przekracza 750 milionów euro w co najmniej dwóch z czterech lat podatkowych poprzedzających dany rok podatkowy⁹¹.

Przepisy zawierają wyłączenia, a wyłączone są m.in.: jednostki rządowe, organizacje międzynarodowe, organizacje non-profit, fundusze emerytalne, inwestycyjne oraz jednostki inwestujące w nieruchomości, jeżeli są jednostkami dominującymi najwyższego szczebla.

Przewidziano trzy komplementarne mechanizmy poboru podatku wyrównawczego:

- Kwalifikowany krajowy podatek wyrównawczy (QDMTT) – pobierany w państwie, w którym jednostka składowa jest nisko opodatkowana (poniżej

⁸⁷ Obliczony zgodnie z art. 19 ustawy o pdop.

⁸⁸ Art. 24ca ust. 13 ustawy o pdop.

⁸⁹ Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, *op. cit.*, znowelizowała przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych, o Krajowej Administracji Skarbowej, przepisy ustawy o rachunkowości, Ordynacji podatkowej, Kodeksu karnego skarbowego, oraz w innych.

⁹⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng> (dostęp: 31.07.2025).

⁹¹ Przychód ten ustalany jest na podstawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, uwzględniając korekty eliminujące istotne różnice rachunkowe.

15% efektywnej stawki ETR), ma on pierwszeństwo nad innymi mechanizmami.

- Globalny podatek wyrównawczy w ramach zasady włączenia dochodu (IIR)
 - nakładany przez państwo siedziby jednostki dominującej na dochody nisko opodatkowanych jednostek zależnych.
- Podatek wyrównawczy od niedostatecznie opodatkowanych zysków (UTPR)
 - stosowany, gdy nie zastosowano dwóch powyższych (IIR ani QDMTT). Obciążenie rozdzielane jest pomiędzy jurysdykcje na podstawie liczby pracowników i wartości aktywów.

Jednostki, których dotyczy podatek wyrównawczy, objęte są dodatkowymi obowiązkami⁹² – muszą:

- składać informację GIR (*GloBE Information Return*) do właściwego organu do końca 15. miesiąca po zakończeniu roku podatkowego (w pierwszym roku – do końca 18. miesiąca);
- złożyć zeznanie podatkowe i zapłacić podatek do końca 18. miesiąca po zakończeniu roku (w pierwszym roku – do końca 21. miesiąca).

Obliczanie podatku wyrównawczego jest wielostopniowe. Krok pierwszy to obliczenie efektywnej stawki opodatkowania w danej jurysdykcji. Następnie ustala się indywidualną stawkę wyrównawczą jako różnicę między 15% a obliczoną wcześniej efektywną stawką opodatkowania w danej jurysdykcji. Potem ustala się nadwyżkę zysku (dochód netto minus substrat majątkowo-osobowy), który stanowi podstawę do obliczenia podatku i mnoży się ją razy ustaloną wcześniej indywidualną stawkę wyrównawczą. Przepisy są skomplikowane i w praktyce na pewno trudne do stosowania, dlatego przewidziano w ustawie szczególną formę interpretacji, czyli opinię w sprawie opodatkowania wyrównawczego – będzie ona działać jak klasyczna interpretacja indywidualna (tzn. dawać ochronę prawną podatnikowi) i będzie wydawana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej⁹³. Nowe przepisy dotyczące podatku wyrównawczego stanowią znaczący krok w kierunku przeciwdziałania zaniżaniu opodatkowania przez największe grupy kapitałowe; wpisują się w międzynarodowe standardy OECD oraz przepisy unijne.

92 Niedopełnienie tych obowiązków skutkuje sankcjami karnymi skarbowymi, zgodnie z art. 56f Kodeksu karnego skarbowego – w tym karą grzywny do 720 stawek dziennych za brak lub wadliwe złożenie informacji GIR.

93 Zgodnie z art. 14zf. § 1. Ordynacji podatkowej: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może w toku postępowania zasięgnąć opinii Rady do spraw Opodatkowania Wyrównawczego, zwanej dalej „Radą GLOBE”, w szczególności w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, przepisów o rachunkowości oraz wytycznych i innych dokumentów przyjętych przez Otwarte Ramy do spraw Erozji Podstawy Opodatkowania i Przenoszenia Zysku działające przy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Ad. 10 E-faktury wdrażane obowiązkowo w 2026 roku w ramach systemu KSeF, czyli Krajowego Systemu e-Faktur

W ramach obowiązków podatkowych system rachunkowości w przedsiębiorstwach musi obsługiwać także e-faktury. W Polsce w roku 2026⁹⁴ wchodzi w życie Krajowy System e-Faktur – ogólnopolski system teleinformatyczny, mający obsługiwać wystawianie, otrzymywanie i przechowywanie faktur sprzedaży wystawianych przez podatników, faktur tzw. ustrukturyzowanych, czyli wystawianych w określonej strukturze logicznej – xml. Aktualnie korzystanie z KSeF⁹⁵ jest dobrowolne, natomiast w 2026 roku będzie już obowiązkowe.

94 Wejście w życie obowiązkowego KSeF zaplanowano etapami: „od 1 lutego 2026 r. dla przedsiębiorców, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczyła w 2024 r. 200 mln zł, a od 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców.” KSeF obowiązkowy od 1 lutego 2026 r., <https://ksef.podatki.gov.pl/konsultacje> (dostęp: 28.07.2025). Przewidziano pewne uproszczenia możliwe do stosowania w roku 2026. Aktualnie (28.07.2025 r.) nad projektem tych uproszczeń pracuje Sejm, uproszczenia mają obejmować np.: 1) możliwość pracy w trybie offline, 2) faktury na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – będą mogły być wystawiane w KSeF dobrowolnie, 3) możliwość (do końca 2026 r.) dla podatników wystawiania faktur elektronicznie lub w postaci papierowej jeżeli łączna wartość sprzedaży (wraz z podatkiem) udokumentowana tymi fakturami w miesiącu jest mniejsza lub równa 10 000 zł; 4) od 1 lutego 2026 r. możliwe będzie wystawianie w KSeF faktur z załącznikiem; 5) do końca 2026 r. odroczony będzie obowiązek podawania numeru KSeF faktury podczas płatności pomiędzy podatnikami czynnymi (art. 108g ustawy o podatku od towarów i usług) oraz w ramach mechanizmu podzielonej płatności itd. *KSeF. Podstawy prawne oraz kluczowe terminy*, <https://ksef.podatki.gov.pl/ksef-na-okres-obligatoryjny/informacje-ogolne-ksef-20/podstawy-prawne-oraz-kluczowe-terminy> (dostęp: 28.07.2025). Ostatecznie 1 września 2025 r. została opublikowana Ustawa z dnia 5 sierpnia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2025 r., poz. 1203) wprowadzająca zmiany w zakresie KSeF, zmienione zostały Ustawa o podatku od towarów i usług oraz Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2023 r. poz. 1598 oraz z 2024 r. poz. 852 i 1721) tzw. ustawa o KSeF.

95 Od 1 stycznia 2022 r. KSeF został wdrożony jako rozwiązanie dobrowolne (Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r. poz. 2076, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e Faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 2481) ze zmianami (Dz.U. z 2022 r. poz. 2667 oraz Dz.U. z 2023 r. poz. 1760). Trwały prace nad przejściem do stosowania systemu jako obowiązkowego. Na obowiązkowe stosowanie systemu otrzymano zgodę Rady Unii Europejskiej (decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 168/81)). KSeF pierwotnie miał obligatoryjnie obowiązywać od 1 lipca 2024 r., a dla podatników zwolnionych z VAT od 1 stycznia 2025 r. (Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1598)). Jednak termin wdrożenia wersji obligatoryjnej przesuwano. *KSeF. Podstawy prawne oraz kluczowe terminy*, <https://ksef.podatki.gov.pl/ksef-na-okres-obligatoryjny/informacje-ogolne-ksef-20/podstawy-prawne-oraz-kluczowe-terminy> (dostęp: 28.07.2025).

Oprócz powyższych zagadnień (wymienionych w punktach 1–10) pracownicy z działu finansów lub/i księgowości muszą **monitorować i kontrolować przepływy pieniężne** – w różnych aspektach, ze względu na liczne uregulowania w tym zakresie (por. tab. 3), dotyczące takich zagadnień jak:

- limit płatności gotówkowych,
- biała lista podatników VAT czynnych,
- obowiązek płacenia według metody podzielonej płatności (*split payment*),
- uregulowania dot. nieterminowych płatności – powodujące korekty ze względu na przepisy o podatku dochodowym, a także korekty według przepisów o VAT.

Tabela 3. Ograniczenia dotyczące płatności

Ograniczenie	Przepisy
Limit płatności gotówkowych między przedsiębiorcami	art.19 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców art. 15d ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2–3 ustawy o pdop
Biała lista	art. 96b ustawy o podatku od towarów i usług art. 15d ust. 1 pkt 2 oraz ust. 2–4 ustawy o pdop
Mechanizm podzielonej płatności	art. 108a–108d oraz art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług art. 15d ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2–3 ustawy o pdop
Nieterminowe płatności, tzw. ulga na złe długi w podatku dochodowym	art. 18f oraz art. 25 ust. 19–26 ustawy o pdop Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych

Źródło: E. Walińska, A. Wencel, A. Jurewicz, Z. Firkowska-Jakobsze, *Podatek dochodowy od osób prawnych w systemie rachunkowości jednostki – pomiar, ewidencja i ujęcie w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo SIŻ, Łódź 2023, s. 53.

Limit płatności gotówkowych między przedsiębiorcami

Przedsiębiorcy mają obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą za pośrednictwem własnego rachunku płatniczego, zawsze gdy:

- stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca, oraz
- jednorazowa wartość transakcji⁹⁶, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, jest równa lub wyższa niż 15.000 zł (kwota brutto).

⁹⁶ Transakcja rozumiana jest jako umowa zawarta między przedsiębiorcami w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, jej przedmiotem jest odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług np. jednorazową transakcją jest cała umowa najmu. Jednorazowa wartość transakcji jest to ogólna wartość wierzytelności lub zobowiązań, określona w danej umowie. Wartość transakcji to cena, którą kupujący płaci czyli wartość brutto (z VAT), natomiast wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlega część, która

Biała lista – zawiera dane o podatnikach VAT, w tym także numer rachunku bankowego. Biała lista jest prowadzona przez Szefa KAS i znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów⁹⁷. Umożliwia ona sprawdzenie czy kontrahent jest czynnym podatnikiem VAT oraz potwierdzenie numeru rachunku bankowego kontrahenta. Płatności dla czynnego podatnika VAT powinny być dokonane na konta umieszczone na białej liście⁹⁸.

Mechanizm podzielonej płatności – od 1 stycznia 2020 r. weszły w życie przepisy wyłączające z kosztów uzyskania przychodów płatności (dla jednorazowej transakcji przekraczającej 15.000 zł), gdy pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” (MPP), płatność zostanie wykonana standardowym przelewem bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności. Mechanizm podzielonej płatności (od 1 lipca 2018 r. był dobrowolny) od 1 listopada 2019 r. jest obowiązkowy dla towarów i usług z załącznika nr 15 ustawy o VAT⁹⁹, jeśli faktura dotyczy tych towarów i usług to powinna zawierać napis „mechanizm podzielonej płatności”. Przelew dla kontrahenta jest podzielony i kwota netto wpływa na zwykły rachunek bankowy, a część VAT – na wydzielony rachunek VAT o ograniczonej możliwości dysponowania. Środki z rachunku VAT można przeznaczyć tylko na opłaty zobowiązań budżetowych¹⁰⁰. Nabywca towarów lub usług ma obowiązek płacić zgodnie z MPP jeśli spełnione są poniższe warunki:

- transakcja dotyczy towarów i usług z załącznika nr 15 ustawy o VAT,
- wartość brutto faktury jest wyższa lub równa 15.000 zł,
- płatność dokonywana jest na rzecz podatnika VAT.

W tym przypadku jednorazowa transakcja to wartość na jednej fakturze.

zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych jest uznana za koszt uzyskania przychodów. Zatem, jeśli VAT podlega odliczeniu, jest to wartość netto. Korekta kosztów zgodnie z tym przepisem nie ma wpływu na ewidencję księgową. Ewentualnie można księgować na kontach pozabilansowych, lub przeksięgowywać na konta analityczne NKUP, jednak rachunkowo nadal będą to koszty. Przepis nie dotyczy innych form regulowania zobowiązań np. kompensaty, w przypadku kompensaty można zaliczyć wartość zakupu w koszty (oczywiście bez odliczonego VAT, jeśli występuje).

97 Por. art. 96b ustawy o podatku od towarów i usług, *op. cit.*

98 Inaczej nie można kosztu uznać za koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym, chyba że spełnione są dodatkowe warunki.

99 Objęte są m.in.: wyroby ze stali, procesory, tablety, notebooki, laptopy, telefony komórkowe, w tym smartfony, konsole do gier wideo, dyski twarde, część biżuterii, cyfrowe aparaty fotograficzne, kamery cyfrowe, komputery, złom, odpady, paliwa napędowe i opałowe, oleje smarowe, niektóre części samochodowe i motocyklowe, roboty budowlane i ogólnobudowlane itp.

100 Środki pieniężne z rachunku VAT można przeznaczyć na zapłatę np. zobowiązania VAT, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku akcyzowego, należności celnych oraz składek ZUS. Od 1 stycznia 2021 r. można także płacić kwoty podatku od towarów i usług oraz należności celne na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych.

Nieterminowe płatności, tzw. ulga na złe długi w podatku dochodowym i nieterminowe płatności w VAT

Ustawa o podatku dochodowym (zarówno od osób prawnych jak i fizycznych) nakłada ograniczenia związane z nieuregulowaniem zobowiązań (por. art. 18f oraz art. 25 ust. 19–26 ustawy o pdop oraz ustawę o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych¹⁰¹) i tak dochód podatkowy zwiększa się o zaliczoną wcześniej (memoriałowo) do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania, które nie zostało zapłacone (co do zasady wartość netto). Dłużnik ujmuje zwiększenie w okresie, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu płatności określonego na fakturze lub w umowie. W okresie, w którym dokonano zapłaty, korektę odwraca się. Nie ma znaczenia czy podatnik pierwotnie zaliczył zobowiązanie jako koszt uzyskania przychodu.

Korekta dochodu u wierzyciela – wierzyciel, jeśli nie otrzyma zapłaty w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu płatności, może zmniejszyć podstawę opodatkowania o wartość wierzytelności (netto). Jeśli wykazuje stratę z tego źródła, w którym powstała transakcja, kwotę straty zwiększa się o wartość niezapłaconej należności zaliczonej poprzednio do przychodów, jeśli nie została ona uregulowana lub zbyta w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu płatności (por. art. 18f ust. 2 pkt 1 ustawy o pdop). Zwiększenia lub zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu płatności.

Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych stanowi, że termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, chyba że strony w umowie wyraźnie ustalą inaczej i pod warunkiem, że ustalenie to nie jest rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela. Jeśli dłużnikiem zobowiązanym jest duży przedsiębiorca, a wierzycielem jest mikro, mały albo średni przedsiębiorca¹⁰², to termin zapłaty określony w umowie nie może przekraczać 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku (por. art. 8 ust. 2 Ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych). Jeśli dłużnikiem jest podmiot publiczny, to maksymalny termin płatności wynosi 30 dni (w przypadku podmiotów publicznych – podmiotów leczniczych wynosi 60 dni). Jeśli termin zapłaty został ustalony z naruszeniem przepisów ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, to do korekty dochodu podatkowego przyjmuje się termin określony zgodnie z przepisami ww. ustawy, a nie ten wynikający z faktury lub z umowy (por. art. 25 ust. 26, art. 18f ust. 15 ustawy o pdop).

101 Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1790).

102 Mikro, mały przedsiębiorca, średni przedsiębiorca są określani zgodnie z załącznikiem I do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i art. 108 Traktatu.

Podobnej korekty dokonuje się według ustawy o VAT dla VAT naliczonego i należnego. U sprzedawcy (wierzyciela) można obniżyć VAT należny, jeśli od terminu płatności upłynęło 90 dni (licząc od dnia upływu terminu płatności z faktury lub umowy)¹⁰³, wierzytelność nie została uregulowana ani zbyta, od daty wystawienia faktury, która będzie korygowana nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona. Korekta u wierzyciela jest możliwa jeśli dłużnik jest czynnym podatnikiem VAT, a także (jeśli spełnione są określone w przepisach VAT warunki) w przypadku gdy dłużnik jest osobą fizyczną (konsumentem) lub podatnikiem zwolnionym z VAT.¹⁰⁴ Podatnik dokonujący korekty musi być czynnym podatnikiem VAT, korekty dokonuje się w deklaracji VAT za okres, w którym mija 90 dni od terminu płatności, pomniejsza się podstawę opodatkowania i VAT należny, nie trzeba informować dłużnika o skorzystaniu z ulgi. Jeśli nabywca nie zapłaci za fakturę i występuje na niej VAT naliczony to nabywca¹⁰⁵ koryguje odliczony VAT, jeśli nie zapłacił w ciągu 90 dni od terminu płatności. Korekta powinna być ujęta w deklaracji za okres, w którym mija 90 dni, jeśli po korekcie nabywca zapłaci fakturę, to może VAT ponownie odliczyć w okresie zapłaty¹⁰⁶.

Reasumując, zakres raportowania podatkowego w Polsce jest bardzo szeroki i dotyczy głównie podatku od wartości dodanej i podatku dochodowego. Dodatkowo jednostka ma szereg obowiązków informacyjnych wobec organów podatkowych, m.in. informowanie o schematach podatkowych oraz obowiązków składania deklaracji i zapłaty innych podatków (np. podatku od czynności cywilno-prawnych, podatku od nieruchomości). Szczególnym obowiązkiem dla polskich podatników stało się sporządzanie raportu dotyczącego ich strategii podatkowej.

3.3. Informacje o realizacji strategii podatkowej jako odrębny raport podatkowy przedsiębiorstwa

W ramach przejrzystości podatkowej przedsiębiorstwa w Polsce, w 2020 roku wdrożono **przepisy dotyczące strategii podatkowej**, zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁰⁷, ale swoim zakresem wykraczające poza

103 Tzw. ulga na złe długi (art. 89a ustawy o podatku od towarów i usług).

104 W przypadku konsumenta i podatnika zwolnionego z VAT, można dokonać korekty jeśli należność potwierdzono prawomocnym orzeczeniem sądu, skierowano do postępowania egzekucyjnego lub wpisano do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką. Por. art. 89a ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług.

105 Zgodnie z art. 89b ustawy o podatku od towarów i usług.

106 Korekty dokonuje się zarówno u wierzyciela, jak i dłużnika – brak zapłaty po 90 dniach uruchamia mechanizm po obu stronach.

107 Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym

sam podatek dochodowy od osób prawnych¹⁰⁸. W roku 2025 zdecydowano o wycofaniu tych przepisów i uchylono art. 27c ustawy o pdop¹⁰⁹, uzasadniając, że przedsiębiorstwa powielają informacje z roku na rok i tak naprawdę dla administracji skarbowej nie zawierają one cennych informacji. Jednak publikowane strategie podatkowe umożliwiały spojrzenie w głąb przedsiębiorstwa i zrozumienie stosowanej strategii podatkowej oraz procedur wewnętrznych, jakie przedsiębiorstwo stosuje w ramach zarządzania funkcją podatkową. Jako takie opublikowane strategie podatkowe stanowią cenny materiał badawczy dla identyfikacji przyjętej przez firmę polityki zarządzania w zakresie podatków. Stanowią też cenne źródło informacji dla interesariuszy, którzy chcieliby oszacować ryzyko podatkowe danego przedsiębiorstwa.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych sporządzało się i podawało się do publicznej wiadomości¹¹⁰ informacje o realizowanej strategii podatkowej, obejmujące według art. 27c. ust. 2 ustawy o pdop:

- 1) informacje o stosowanych przez podatnika:
 - a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
 - b) dobrowolnych form współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej (od autora: w ramach dobrowolnych form współpracy można zawierać umowy o współdziałanie¹¹¹, porozumienia podatkowe¹¹² czy uprzednie porozumienia cenowe¹¹³ oraz występować o opinie zabezpieczające¹¹⁴);
- 2) informacje odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych¹¹⁵, z podziałem na podatki, których dotyczą,
- 3) informacje o:

podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).

108 Data wejścia w życie: 1 stycznia 2021 r., a pierwszy obowiązek raportowania: za rok podatkowy 2020, w terminie do końca 2021 r.

109 Przepisy uchylono Ustawą z dnia 25 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2025 r., poz. 1074), weszły w życie 7 sierpnia 2025.

110 Zgodnie z ust. 11 art. 27c ustawy o pdop, przepisy art. 27c. ust. 1–10 nie mają zastosowania do podatnika będącego: 1) stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s § 1 Ordynacji podatkowej; 2) uczelnia w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

111 Art. 20s Ordynacji podatkowej.

112 Art. 20zb Ordynacji podatkowej.

113 (Advance pricing arrangements – APA), Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 948), definicja art. 81, całościowo zagadnienie reguluje dział III ustawy.

114 Art. 119w Ordynacji podatkowej.

115 Por. art. 86a par. 1 pkt. 10 oraz 86a–86o Ordynacji podatkowej.

- a) transakcjach z podmiotami powiązanymi¹¹⁶, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym z podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej,
 - b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4,
- 4) informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:
- a) ogólnej interpretacji podatkowej¹¹⁷;
 - b) interpretacji przepisów prawa podatkowego¹¹⁸;
 - c) wiążącej informacji stawkowej¹¹⁹;
 - d) wiążącej informacji akcyzowej¹²⁰;
- 5) informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową¹²¹

116 W rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o pdop.

117 Art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej.

118 Art. 14b Ordynacji podatkowej.

119 Art. 42a ustawy o podatku od towarów i usług.

120 Art. 7d ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542, 1598 i 1723 oraz z 2024 r. poz. 1681).

121 Wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 i na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej. W roku 2022 za który badań firmy sporządzały swoje strategie podatkowe, obowiązywało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 599) oraz z Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 600). Kraje i terytoria stosujące szkodliwą konkurencję to: 1) Księstwo Andory; 2) Anguilla – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej; 3) Antigua i Barbuda; 4) Sint-Maarten, Curaçao – kraje wchodzące w skład Królestwa Niderlandów; 5) Królestwo Bahrajnu; 6) Brytyjskie Wyspy Dziewicze – Terytorium Zamorskie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej; 7) Wyspy Cooka – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią; 8) Wspólnota Dominiki; 9) Grenada; 10) Sark – Terytorium Zależne Korony Brytyjskiej; 11) Hongkong – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej; 12) Republika Liberii; 13) Makau – Specjalny Region Administracyjny Chińskiej Republiki Ludowej; 14) Republika Malediwów; 15) Republika Wysp Marshalla; 16) Republika Mauritiusu; 17) Księstwo Monako; 18) Republika Nauru; 19) Niue – Samorządne Terytorium Stowarzyszone z Nową Zelandią; 20) Republika Panamy; 21) Niezależne Państwo Samoa; 22) Republika Seszeli; 23) Saint Lucia; 24) Królestwo Tonga; 25) Wyspy Dziewicze Stanów Zjednoczonych – Terytorium Nieinkorporowane Stanów Zjednoczonych; 26) Republika Vanuatu. Kraje i terytoria niechętne współpracy podatkowej to: 1) Bahamy; 2) Republika Fidżi; 3) Guam; 4) Republika Palau; 5) Republika Trynidadu i Tobago 6) Turks i Caicos; 7) Samoa Amerykańskie. Oprócz tych regulacji obowiązują jeszcze wykazy krajów i terytoriów niechętnych do współpracy podatkowej, a przepisy zamieszczone

- z wyłączeniem informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego¹²².

Zakres przekazywanych informacji obejmował zarówno procesy i procedury zarządzania, jak i dane o prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie jednostek powiązanych i krajów czy terytoriów uznawanych w Polsce za stosujące szkodliwą konkurencję podatkową. Oprócz tego zbierano dane dotyczące bieżącej działalności jednostki w obszarze raportowania schematów podatkowych¹²³, czy pozyskiwania interpretacji indywidualnych¹²⁴.

Istotne – z punktu widzenia raportowania podatkowego przedsiębiorstwa – są **Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego** – regulacja o charakterze środowiskowym, mająca na celu wypracowanie dobrych praktyk w zakresie nadzoru i zarządzania funkcjami podatkowymi w przedsiębiorstwie. W 2024 roku prowadzono prace nad wprowadzeniem do Wytycznych¹²⁵ zasad rewizji strategii podatkowej i nałożenia obowiązku posiadania przez firmy procedury rewizji strategii, a w jej ramach opisanie odpowiedzialności za tę kontrolę, dodatkowo odpowiedzialności za realizację strategii i reagowania na zmiany i pojawiające się ryzyka podatkowe. Konsultacje w kwestiach zmian planowano zakończyć we wrześniu 2024 roku, natomiast w październiku 2024 zostały wydane

są w: obwieszczeniu Ministra Finansów z dnia 27 lutego 2023 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M. P. z 2023 r. poz. 236), obwieszczeniu Ministra Finansów w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej z dnia 26 października 2023 r. (M.P. z 2023 r. poz. 1158).

122 Art. 27c. ust. 2 ustawy o pdop.

123 Przepisy o raportowaniu schematów podatkowych mają na celu zniechęcenie „podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania, por. *Raportowanie schematów podatkowych (MDR)*, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr> (dostęp: 6.08.2024).

124 Wnioski o wydanie ogólnej interpretacji podatkowej ograniczają ryzyko przedsiębiorstw co do przyjętych rozwiązań w zakresie obliczania podatków. Indywidualna interpretacja podatkowa wydawana jest przez Krajową Informację Skarbową i odpowiada na pytanie podatnika, czy prawidłowo zastosował lub zamierza zastosować (można składać wniosek o interpretację co do zdarzeń przyszłych) przepisy podatkowe. Por. *Indywidualna interpretacja podatkowa*, <https://www.biznes.gov.pl/pl/opisy-procedur/-/proc/25> (dostęp: 6.08.2024).

125 *Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Wersja 2.0*, czerwiec 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf> (dostęp: 25.07.2024).

Wskazówki i dobre praktyki w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego¹²⁶, które są istotnym uzupełnieniem Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (RWNP) oraz modelu oceny dojrzałości RWNP. Co prawda Wytyczne oraz Wskazówki służą tylko kwestiom związanym z udziałem w Programie Współdziałania (forma dobrowolnej współpracy z organami podatkowymi)¹²⁷, ale można je wykorzystać jako rekomendacje co do zarządzania procesami podatkowymi w firmie również wtedy, gdy jednostka nie bierze udziału w Programie Współdziałania. Wszystkie przedsiębiorstwa powinny wypracować wewnętrzny nadzór nad funkcjami podatkowymi. Według założeń projektu w spółkach procedurę strategii podatkowej powinien podpisać Zarząd po akceptacji Rady Nadzorczej. „Strategia podatkowa powinna być katalogiem formuł decyzyjnych, obejmujących cele oraz środki umożliwiające prawidłową i terminową realizację obowiązków podatkowych. Organizacja powinna uwzględnić w strategii podatkowej, że jej celem jest zapewnienie zgodności podatkowej. W konsekwencji czego, proces księgowania oraz raportowania powinien zostać zorganizowany tak, aby zapewnić zachowanie zgodności podatkowej”¹²⁸. Organy podatkowe uważają, że ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego są już wdrożone w każdej jednostce rozliczającej się z podatków, jednak jakość i tym samym skuteczność tych ram jest różna. W celu oceny ram opracowano projekt modelu takiej oceny, który wskazuje, w jakim stanie są aktualne procedury i wskazuje drogę udoskonalenia ram nadzoru nad rozliczeniami podatkowymi. W ocenie autorów projektu model umożliwi wszystkim podatnikom ocenę wprowadzonych wewnętrznie procedur dotyczących podatków i ocenę ich skuteczności, czyli spojrzenie na procedury, instrukcje itp. oczami organów podatkowych. Model prezentuje pięciostopniową skalę dojrzałości ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, poniżej wymieniono poziomy od najmniej rozwiniętego do najbardziej rozwiniętego systemu, poziomy¹²⁹:

126 *Wskazówki i dobre praktyki w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego*. Warszawa, październik 2024 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/10407/wskaz%C3%B3wki-i-dobre-praktyki-w-zakresie-rwnp.pdf> (dostęp: 30.07.2025).

127 Program Współdziałania to program dobrowolnej współpracy pomiędzy dużymi podatnikami a Krajową Administracją Skarbową (KAS). Na razie przeznaczony dla największych firm z przychodami powyżej 50 mln euro, dodatkowo muszą one spełniać wiele innych wymagań narzuconych programem. Jego celem jest zapewnienie prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych, ograniczenie kontroli i sporów podatkowych, zwiększenie przewidywalności rozliczeń podatkowych. Program częściowo ogranicza ryzyko podatkowe jakie ciąży na przedsiębiorstwie. Jednak niewiele firm z niego korzysta. Przepisy zawarte są w Ordynacji podatkowej Dział IIb. Współdziałanie (art. 20s – 20zr)

128 *Projekt modelu oceny dojrzałości rwnp*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/ogloszenia-i-informacje-biezace/projekt-modelu-oceny-dojrzalosci-rwnp> (dostęp: 16.08.2024).

129 *Ibidem*.

- 1) Ad hoc¹³⁰ – zasady są niejednolite, organizacja reaguje na bieżące zdarzenia w zakresie podatków, a decyzje podejmowane są ad-hoc. Brak ustalonych struktur odpowiedzialności za realizację rozliczeń podatkowych oraz brak nadzoru. Brak planowania podatkowego i oceny ryzyka podatkowego.
- 2) Inicjalny¹³¹ – przeważa „utarta praktyka” radzenia sobie z obciążeniami podatkowym. Wdrożona jest niewielka część procesów. Pracownicy mają przydzielone role i odpowiedzialności w zakresie obsługi rozliczeń podatkowych.
- 3) Zdefiniowany¹³² – wdrożone są odpowiednie procesy, które modyfikuje się wraz ze zmianami przepisów podatkowych. Ryzyko podatkowe dla poszczególnych decyzji biznesowych jest identyfikowane i brane pod uwagę. Pracownicy

130 „Funkcjonują niejednolite zasady, decyzje podejmowane głównie ad-hoc, reakcja na incydenty. Brak struktury i planowania w zarządzaniu funkcją podatkową. Nie określono misji, wizji i celów podatkowych. Podatek jest traktowany jako zagadnienie nie istotne lub zbędny koszt. Procesy charakteryzują się działaniem reaktywnym (intuicyjnym i nieuporządkowanym). Brak określenia istotnych ról i odpowiedzialności za realizację funkcji podatkowej i nadzoru nad kwestiami podatkowymi. Kadry funkcji podatkowej pod względem ilości/jakości są nieodpowiednie i niewystarczające do prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych. Zauważalny brak komunikacji bądź jej nieefektywne działania w zakresie podatków. Brak uwagi lub jej niezbędne minimum w zarządzaniu ryzykiem podatkowym w odniesieniu do identyfikacji i oceny ryzyka podatkowego, definiowaniu poziomu akceptowalnego ryzyka. Mechanizmy kontrolne są słabo rozwinięte i bardzo ograniczone. Nie identyfikuje się potrzeb ich monitorowania pod kątem skuteczności działania. Rozwiązania systemu księgowego niedopasowane do potrzeb i niezintegrowane z innymi rozwiązaniami systemowymi w zakresie IT”. *Ibidem*.

131 „Dominacja utartej praktyki, tylko niewielka część procesów jest ustandaryzowana. Procesy mające bezpośrednio lub pośrednio wpływ na prawidłową realizację funkcji podatkowej są częściowo wykształcone. Organizacja ładu podatkowego jest częściowo odzwierciedlona w strukturze organizacyjnej. Do obsługi funkcji podatkowej jest dedykowany personel z określonymi rolami, odpowiedzialnością, a także uprawnieniami – które nie w pełni są sformalizowane. Przeważa podejście „silosowe” do zarządzania ryzykiem podatkowym. Brak systemowego podejścia do analizy i oceny konsekwencji podatkowych przed podejmowaniem decyzji biznesowych. Wprowadzanie pewnych systemowych mechanizmów kontrolnych mających zapewnić odpowiednią funkcjonalność procesów podatkowych. Brak adekwatnych do skali i specyfiki prowadzonej działalności zasobów technicznych oraz regulacji, zapewniających bezpieczeństwo przetwarzanych danych”. *Ibidem*.

132 „Kluczowe procesy podatkowe zostały zidentyfikowane, udokumentowane i podlegają okresowym modyfikacjom stosownie do potrzeb zmieniających się uwarunkowań. Procesy są udokumentowane w całej organizacji. Przy podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych bierze się pod uwagę ryzyko podatkowe – proces ten jest widoczny i udokumentowany. Role i odpowiedzialności za funkcję podatkową są jasno określone i powszechnie rozumiane. Osoby odpowiedzialne za funkcję podatkową mają odpowiednie wsparcie, umocowanie i zaufanie ze strony organu zarządzającego. Oczekiwanie organu zarządzającego i kierownictwa wyższego szczebla w zakresie zarządzania podatkami są jasne, spójne i konsekwentnie przekazywane. Występuje świadomość i weryfikacja kluczowych obszarów ryzyka podatkowego. Apetyt na ryzyko podatkowe jest definiowany i komunikowany. Różne poziomy istotności ryzyka są jasno określone. Dominują mechanizmy kontrolne mające charakter prewencyjny. Posiadanie zasobów niezbędne do prawidłowej realizacji funkcji podatkowej”. *Ibidem*.

mają jasno określone obowiązki i odpowiedzialności dotyczące realizacji funkcji podatkowych. Przedsiębiorstwo identyfikuje i weryfikuje ryzyka podatkowe, poziom ryzyka jest ustalony. Kontrola ma charakter zapobiegawczy.

- 4) Zarządzany¹³³ – procesy są wdrożone, monitorowane i ulepszone, przedsiębiorstwo identyfikuje odchylenia, aby zapobiec błędom. Procesy mają ustalone mierniki i wskaźniki, które służą ich okresowej kontroli. W ramach zarządzania jednostką istnieje też zarządzanie ryzykiem podatkowym.
- 5) Świadomy/zoptymalizowany/¹³⁴ – wdrożone procesy są „wydajne”, oparte na najlepszych praktykach, monitorowane i elastycznie zmieniane w razie potrzeby. W przedsiębiorstwie stosowane są zaawansowane rozwiązania informatyczne i analityczne, które pozwalają na automatyzację procesów i ich kontroli. Ryzyko podatkowe jest kontrolowane i istnieje proces planowania podatkowego. Proces zarządzania ryzykiem podatkowym jest ciągle optymalizowany. Kontrole procesów są ciągłe i efektywne.

Poziom ad-hoc i inicjalny dominuje w mniejszych firmach zatrudniających mniej pracowników. Natomiast duże przedsiębiorstwa będzie charakteryzować poziom od 3 do 5 z wymienionych powyżej.

Ocena dojrzałości ram nadzoru podatkowego obejmuje aż 9 obszarów, którymi są¹³⁵:

- 1) strategia podatkowa,
- 2) kultura organizacyjna,
- 3) ład podatkowy,
- 4) organizacja funkcji podatkowej,
- 5) zarządzanie ryzykiem podatkowym,
- 6) kontrola wewnętrzna,

133 „Procesy są aktywnie monitorowane i stale ulepszone, a odchylenia są wykrywane na czas, celem uniknięcia nieprawidłowości. Dla poszczególnych procesów opracowane zostały zestawy dobrze zdefiniowanych i spójnych mierników oraz wskaźników (np. KPI, KRI), a także przeprowadzane są okresowe przeglądy. Zarządzanie ryzykiem podatkowym jest częścią procesu zarządzania organizacją i integralną częścią jej działalności. Występuje spójność i kompleksowość mechanizmów kontrolnych we wszystkich obszarach podatkowych. Narzędzia IT są dostosowane do organizacji, zintegrowane i zapewniające pewne analizy predykcyjne”. *Ibidem*.

134 „Procesy są wydajne, oparte na wiodących praktykach i stale monitorowane pod kątem udoskonalenia. Posiadane możliwości do szybkiego dostosowania się do zmian warunków rynkowych i wewnętrznych. Ciągły i proaktywny proces doskonalenia, w tym w zakresie funkcji podatkowej, przy wykorzystaniu zaawansowanych metod i technik zarządzania informacją, opartych na zaawansowanych technologiach. Proces zarządzania ryzykiem, w tym podatkowym jest stale optymalizowany. Do identyfikacji, analizy, czy oceny ryzyka są stosowane zaawansowane narzędzia analityczne, w tym do prognozowania nowych potencjalnych zagrożeń i szans. Identyfikuje się punkty kontrolne i wdraża mechanizmy kontrolne w sposób nie tylko systematyczny i efektywny, ale wysoce zaawansowany, wykorzystując nowości technologiczne i pogłębioną analizę danych. Wysoki poziom automatyzacji procesów i kontroli wbudowanej w system IT oraz zaawansowana analiza predykcyjna”. *Ibidem*.

135 *Ibidem*.

- 7) kadra funkcji podatkowej,
- 8) wsparcie narzędzi informatycznych (IT) w zakresie funkcji podatkowej,
- 9) zewnętrzne mechanizmy nadzoru.

Najważniejsza jest kultura organizacyjna, strategia podatkowa i ład podatkowy, wszystko to wymaga prawidłowej organizacji funkcji podatkowych w przedsiębiorstwie, w tym wdrożenia odpowiednich procedur, oraz wykwalifikowanych pracowników. Procedury powinny być okresowo lub w trybie ciągłym monitorowane i dostosowywane do zmieniających się przepisów – kluczową rolę odgrywa w tym zakresie kontrola wewnętrzna i stosowane rozwiązania informatyczne. Dodatkowo w ramach kontroli można korzystać z zewnętrznych doradców podatkowych i zlecanych przeglądów podatkowych. Kolejnym elementem jest świadome identyfikowanie rodzajów ryzyka podatkowego i zarządzanie nimi.

Reasumując, podatki w przedsiębiorstwie to istotny i jednocześnie trudny obszar zarządzania. Trudność wynika również ze skomplikowania polskiego systemu podatkowego i dynamicznych zmian przepisów, co również determinuje raportowanie informacji o podatkach, którego obowiązek wynika z tych przepisów. Jednym z nich był w Polsce obowiązek sporządzania raportu o strategii podatkowej jednostki, który po kilku latach został uchylony. Nie oznacza to, że jednostki powinny zaniechać działań w tym obszarze, nadal istnieje bowiem potrzeba monitorowania dojrzałości ram nadzoru podatkowego oraz prowadzenia wewnętrznych przeglądów strategii podatkowej i jej doskonalenia.

Rozdział 4

Regulacje prawne i środowiskowe dotyczące raportowania podatkowego w Polsce – przepisy prawa bilansowego

4.1. Zasady ujmowania podatków w systemie rachunkowości

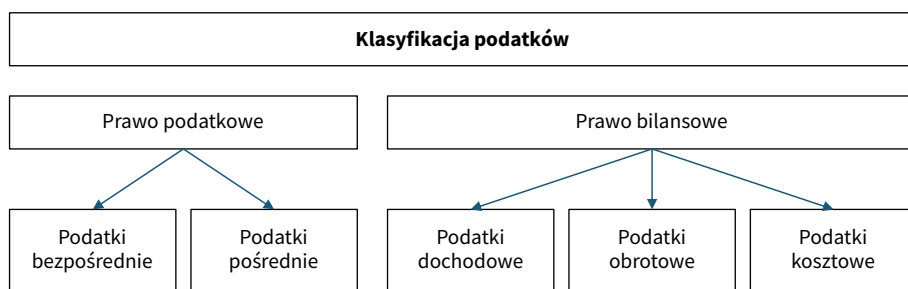
Prawo bilansowe reguluje prowadzenie ksiąg rachunkowych i sprawozdawczość finansową jednostki. W Polsce obejmuje ustawę o rachunkowości, międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej (MSR/MSSF) oraz regulacje środowiskowe, którymi są – dla przedsiębiorstw prowadzących rachunkowość według ustawy o rachunkowości – Krajowe Standardy Rachunkowości, stanowiska oraz rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości.

Księgi rachunkowe są kluczowe nie tylko z punktu widzenia ewidencji finansowej i sporządzania sprawozdań finansowych, ale także z punktu widzenia rozliczeń podatkowych – w razie sporów z organami administracji skarbowej spełniają funkcję dowodową. Na ich podstawie można na bieżąco monitorować sytuację finansową i majątkową firmy, a także dostarczać wiarygodnych informacji interesariuszom zewnętrznym, w tym także organom podatkowym (w zakresie sprawozdawczości zarówno jawnej, jak i niejawnej/poufnej).

Księgi rachunkowe, zgodnie z ordynacją podatkową, są również księgami podatkowymi, ponadto, zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy zobowiązani są do prowadzenia ewidencji rachunkowej zgodnie z odrębnymi przepisami (czyli zgodnie z ustawą o rachunkowości) w sposób umożliwiający ustalenie wielkości podatkowych (dochodu, podstawy opodatkowania).

Prowadzenie ksiąg rachunkowych powinno zapewnić płynną obsługę całej sprawozdawczości – zarówno finansowej, jak i podatkowej w wymaganych przepisami prawa terminach.

Spojrzenie podatkowe i bilansowe na zagadnienie podatków znacząco się różni, poniżej przedstawiono klasyfikację podatków według najbardziej popularnej kategorii dla prawa podatkowego i bilansowego (por. rys. 10).



Rysunek 10. Podstawowa klasyfikacja podatków – prawo podatkowe i prawo bilansowe

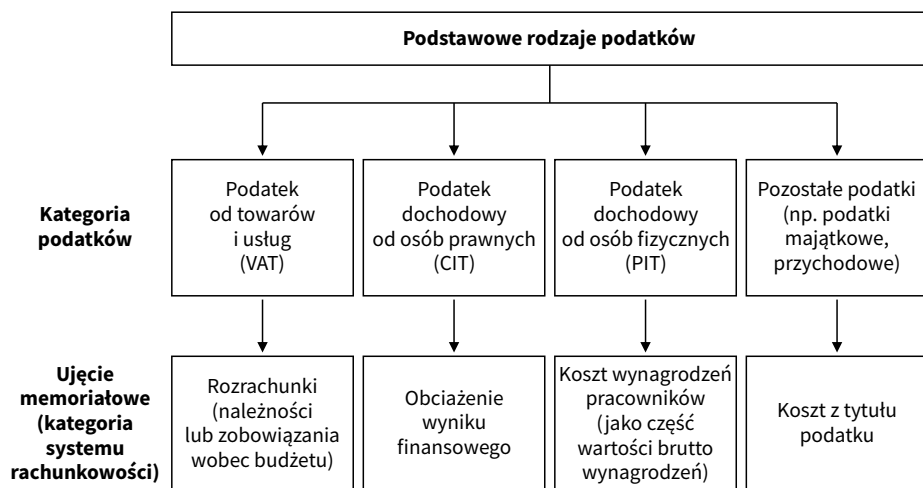
Źródło: opracowanie własne.

Niezależnie od rodzaju podatku jest on zawsze uwzględniany w systemie rachunkowości i prezentowany w sprawozdaniach finansowych. Podmiot gospodarczy, zgodnie z wymaganiami przepisów prawa podatkowego, określa zobowiązanie podatkowe, wypełnia odpowiednie deklaracje podatkowe i uiszcza podatki. Natomiast prawo bilansowe odpowiednio klasyfikuje i ujmuje podatki w systemie rachunkowości. Z punktu widzenia miejsca i sposobu ujęcia podatków w sprawozdaniu finansowym można je podzielić na:

- podatki, które co do zasady są neutralne i nie obciążają wyniku finansowego, czyli podatki pośrednie (np. VAT, akcyza),
- podatki, których jednostka jest jedynie płatnikiem (np. podatek dochodowy od osób fizycznych pracowników – wykazywany w księgach rachunkowych płatnika),
- podatki ujęte jako koszt działalności gospodarczej jednostki¹, uwzględnione w wyniku finansowym brutto – tzw. podatki kosztowe,
- podatek korygujący wynik finansowy brutto do poziomu wyniku finansowego netto – czyli podatek dochodowy od osób prawnych.

¹ W zależności od rodzaju i charakteru podatku może on obciążać koszt działalności podstawowej operacyjnej (np. podatek od nieruchomości będącej środkiem trwałym), pozostałej operacyjnej (np. podatek od nieruchomości będącej inwestycją rzeczową), koszty finansowe (np. podatek od czynności cywilnoprawnych z tytułu przeniesienia własności papierów wartościowych).

Podatki mogą zatem stanowić w systemie rachunkowości koszt, rozrachunek lub obciążenie wyniku finansowego. Z punktu widzenia praktyki rachunkowości jednostek gospodarczych, najbardziej skomplikowany jest podatek stanowiący obciążenie wyniku finansowego² i w tym przypadku ma miejsce najwięcej rozbieżności między przepisami prawa bilansowego i prawa podatkowego (por. rys. 11).



Rysunek 11. Podatki jako kategoria ekonomiczna systemu rachunkowości

Źródło: opracowanie własne.

Podatek od towarów i usług (VAT) stanowi w większości przypadków element rozrachunków z budżetem z tego tytułu, co oznacza, że nie jest ani przychodem, ani kosztem³. W celu jego ujęcia w księgach należy ustalić jego stawkę, wartość sprzedaży i zakupu w danym okresie oraz formalne zasady jego obliczania, zawarte w przepisach prawa podatkowego poświęconych temu podatkowi. W zakresie podatku od towarów i usług prawo podatkowe wprowadziło szczegółowe regulacje dotyczące określania wartości oraz momentu rozliczenia podatku VAT od transakcji sprzedaży i zakupu, które wymusiły odrębną od księgowej ewidencję podatkową w postaci rejestrów VAT sprzedaży i zakupu. Rejestry te w większości przypadków są jednocześnie elementem ksiąg rachunkowych jako tzw. księgi pomocnicze w rozumieniu ustawy o rachunkowości⁴.

2 Podatek dochodowy płacony od prowadzonej działalności gospodarczej.

3 W sytuacjach szczególnych określonych w ustawie o podatku od towarów i usług podatek może stanowić koszt lub przychód jednostki gospodarczej, np. podatek VAT naliczony od usług gastronomicznych, który nie podlega odliczeniu stanowi koszt dla przedsiębiorcy.

4 Zgodnie z art. 17. ust. 1 ustawy o rachunkowości księgi pomocnicze prowadzi się m.in. dla operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych) oraz dla operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych).

Podatek dochodowy od osób fizycznych w podmiotach gospodarczych wynika przede wszystkim z naliczonych i potrąconych z wynagrodzeń zaliczek na ten podatek. Zgodnie z ordynacją podatkową płatnikiem zaliczek od wynagrodzeń wynikających ze stosunku pracy (umowy o pracę) oraz umów cywilnoprawnych (np. umowa zlecenie, umowa o dzieło) jest pracodawca/zleceniodawca. Podatek ten z jednej strony jest wliczony w kwotę wynagrodzenia brutto i w ten sposób obciąża wynik finansowy jednostki, z drugiej zaś strony stanowi zobowiązanie pracodawcy/zleceniodawcy wobec urzędu skarbowego.

Podatki majątkowe stanowią w rachunkowości zwykle koszt jednostki gospodarczej. Aby można było ująć podatek majątkowy w rachunkowości, niezbędne jest określenie przez prawo podatkowe sposobu jego obliczania (ustalenie stawki procentowej lub kwotowej, podstawy opodatkowania, wynikającej z konstrukcji podatku, na przykład powierzchni lub wartości majątku). Regulacje podatkowe określają w tym przypadku arbitralnie stawki podatku oraz określają zasady pomiaru podstawy opodatkowania. Powoduje to, że podstawa opodatkowania majątku może być różna od jego wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych.

4.2. Ujawnienia informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym – regulacje prawne i środowiskowe

W regulacjach prawnych rachunkowości – Ustawie o rachunkowości i aktach wykonawczych do ustawy – nie ma wielu wzmianek o ujawnianiu informacji na temat podatków, za wyjątkiem podatku dochodowego. Informacje dotyczące podatku dochodowego – bieżącego i odroczonego – w sprawozdaniu finansowym zawarte są w jego podstawowych elementach, tj. bilansie oraz rachunku zysków i strat, a uszczegółowienie tych pozycji stanowi informacja dodatkowa.

W rachunku zysków i strat podatek dochodowy stanowi element obciążenia podatkowego wyniku finansowego. Oddziałuje on zatem na wysokość osiąganego przez jednostkę zysku/straty netto, kształtując jednocześnie poziom rentowności prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. W sprawozdaniu tym nie jest wymagane odrębne wykazywanie podatku odroczonego; ujmuje się go w pozycji zbiorczej: podatek dochodowy, która zgodnie z art. 37 ustawy o rachunkowości obejmuje podatek dochodowy bieżący i odroczony.

W bilansie należności i zobowiązania z tytułu bieżącego podatku dochodowego do otrzymania/zapłacenia na dzień bilansowy ujmuje się w rozrachunkach krótkoterminowych (odpowiednio jako należności lub zobowiązania) jako element rozrachunków publiczno-prawnych. Skutki bilansowe odroczonego podatku dochodowego należy wykazywać odrębnie od bieżących rozliczeń

publicznoprawnych. Ponadto pozycje te, ze względu na ich charakter, powinny stanowić element rozrachunków długoterminowych i być prezentowane jako aktywa/rezerwy z tytułu podatku odroczonego.

Jednostki sporządzające sprawozdanie finansowe na podstawie ustawy o rachunkowości (załącznika nr 1) ujawniają informacje o podatku dochodowym w dodatkowych informacjach i objaśnieniach. Wymagane jest ujawnianie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania, podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym wykazany w rachunku zysków i strat, czyli zyskiem lub stratą brutto. Część ta nazywana jest notą podatkową i dotyczy wyłącznie podatników podatku dochodowego od osób prawnych – klasycznego CIT⁵. Osoby fizyczne prowadząc działalność gospodarczą nie wykazują podatku dochodowego od prowadzonej działalności w sprawozdaniu finansowym, ich rachunek zysków i strat kończy się na wyniku brutto.

Inne – niż podatek dochodowy – podatki nie są odrębnie prezentowane w podstawowych elementach sprawozdania finansowego – w bilansie oraz rachunku zysków i strat. Nie są one także przedmiotem ujawnień w informacji dodatkowej.

Uzupełnieniem i rozwinięciem kwestii ujawnień informacji o podatkach wymaganych przez ustawę o rachunkowości jest regulacja środowiskowa wydana przez Komitet standardów rachunkowości – 7 maja 2025 r. opublikowano Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości⁶ w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego. Stanowisko stosuje się do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2025 r., można także zastosować je dla wcześniejszych dat. Stanowisko dotyczy klasyfikacji różnych obciążeń publicznoprawnych na potrzeby rachunkowości, jest rozwinięciem ustawy o rachunkowości, która nie odnosi się do tych zagadnień. Określono w nim, które obciążenia publicznoprawne należy uznać za podatki obrotowe. Dodatkowo przedstawiono sposób ujęcia podatków obrotowych w sprawozdaniu finansowym. W ramach Stanowiska jako obciążenia publicznoprawne ujęto nie tylko podatki, ale także opłaty lub daniny. Przyjęta w nim definicja podatku jest szeroka:

„przez podatki należy rozumieć obciążenia, niezależnie od ich nazewnictwa (np. podatki, daniny, opłaty, składki):

- 1) których powstanie wynika z przepisów prawa, oraz
- 2) które nakładają na jednostkę obowiązek zapłaty kwot pieniężnych na rzecz budżetu państwa, samorządu terytorialnego, publicznych organów nadzoru

5 Większość jednostek zobowiązana jest sporządzać sprawozdanie finansowe w strukturze logicznej i formacie udostępnianym w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP), czyli w formacie XML. Format ten dla informacji dodatkowej nie przedstawia formy ustrukturyzowanej, umożliwiając tym samym indywidualne dopasowanie prezentacji informacji do specyfiki jednostki. Wyjątkiem jest nota podatkowa, która ma ustrukturyzowaną formę i dotyczy ustalenia podatku bieżącego w danym okresie, stanowiąc obszar zainteresowania organów skarbowych.

6 Nazywane dalej Stanowiskiem.

(organów regulacyjnych) lub funduszy celowych tworzonych na podstawie przepisów prawa, w imieniu swoim jako podatnik i płatnik lub jako płatnik w imieniu stron trzecich będących podatnikami”⁷.

Przyjęto kluczowy dla ujęcia w księgach rachunkowych podział podatków na podatki dochodowe, obrotowe i kosztowe (por. tab. 4).

Tabela 4. Definicje podatków – klasyfikacja dla potrzeb rachunkowości według stanowiska KSR

Podatek	Definicja
PODATKI DOCHODOWE	Podatki, których przedmiotem co do zasady jest dochód osiągnięty przez jednostkę, gdzie dochód ustalany jest jako różnica przychodów i kosztów poniesionych przez jednostkę lub kwota przychodów, gdy ze względu na charakter tych przychodów nie są z nimi bezpośrednio powiązane koszty uzyskania tych przychodów, oraz gdy naliczenie podatku w oparciu o inną podstawę (w tym kwotę przychodów) stanowi alternatywną (minimalną) kwotę podatku płaconą w miejsce podatku ustalonego na podstawie dochodu jednostki, niezależnie od tego, czy podatek ten jest obciążeniem w okresie, w którym dochód lub przychód został osiągnięty, czy też w okresach późniejszych. Zasady ujmowania, wyceny i prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a także zasady ujawniania informacji ich dotyczących w sprawozdaniach finansowych są uregulowane w Standardzie KSR nr 2 „Podatek dochodowy” i pozostają poza zakresem Stanowiska. Zakresem Stanowiska są jednak objęte podatki spełniające definicję podatku dochodowego, jeżeli osiągnięciem dochód jest podmiot inny niż jednostka, a jednostka jest zobowiązana do zapłaty podatku w imieniu tego podmiotu i osiąga przychód związany ze zdarzeniem, w którym podatek taki staje się wymagalny.
PODATKI OBROTOWE	Podatki, w przypadku których przedmiotem opodatkowania nie jest dochód i są to podatki inne niż podatki kosztowe w rozumieniu tego Stanowiska. W przypadku podatków obrotowych jednostka pełni rolę pośrednika w poborze i odprowadzeniu podatku, a ostateczny ciężar ekonomiczny związany z opodatkowaniem ponosi konsument. Podatki te wykazują cechy opisane w części 4 Stanowiska.
PODATKI KOSZTOWE	Podatki związane z posiadaniem majątkiem, wykorzystaniem zasobów, prowadzeniem działalności w określonym obszarze lub z określonymi czynnościami. W przypadku takich podatków podstawą naliczenia nie jest osiągnięty przychód bądź dochód, a powstanie przychodu (lub jego kierunek, np. eksport lub sprzedaż krajowa) bądź powstanie dochodu nie wpływa bezpośrednio na obowiązek zapłaty podatku, niemniej jednak obowiązek płacenia takich podatków może być niekiedy uzależniony od osiągnięcia określonego poziomu obrotów, np. do zapłaty mogą być zobowiązane tylko podmioty o przychodach przekraczających określoną wielkość. Podatki takie, co do zasady, są

Podatek	Definicja
PODATKI KOSZTOWE	ujmowane jako koszty jednostki i są wykazywane w porównawczym wariantcie rachunku zysków i strat zgodnie z załącznikiem nr 1 do Ustawy jako koszty rodzajowe w pozycji B.IV. „Podatki i opłaty”, bądź inna kategoria kosztów ujętych przez jednostkę, lub też stanowią składnik wartości początkowej nabytych składników aktywów jednostki. Nie pomniejszają one wykazywanych przychodów w rachunku zysków i strat i nie stanowią podatku dochodowego. Szczegółowe uregulowania dotyczące momentu ujęcia zobowiązania z tytułu podatków kosztowych, jego rozliczania oraz klasyfikacji odnośnego kosztu są poza zakresem Stanowiska. Zakresem Stanowiska są jednak objęte podatki spełniające definicję podatku kosztowego, jeżeli podatnikiem jest podmiot inny niż jednostka, a jednostka jest zobowiązana do zapłaty podatku w imieniu tego podmiotu i osiąga przychód związany ze zdarzeniem, w którym podatek taki staje się wymagalny.

Źródło: Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego (Dz. Urz. Min. Fin. z 2025 r. poz. 46).

Stanowisko ma znaczenie wyłącznie dla systemu rachunkowości jednostki, tj. prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdania finansowego – zawarte w nim definicje i podział podatków opiera się na ekonomicznej istocie danego podatku i sposobie ujmowania go w księgach rachunkowych⁸.

W pierwszej kolejności jednostka ustala, czy obciążenie spełnia definicję podatku i jeśli uzna, że tak, to klasyfikuje je do odpowiedniej kategorii (wymienionej w tabeli 4). Ocena ta dotyczy całego podatku, a nie poszczególnych zdarzeń czy operacji, jeśli jednak podatek lub niektóre jego elementy pozwalają na zaliczenie go do więcej niż jednej kategorii (z trzech wymienionych w tabeli 4), jednostka klasyfikuje go w całości do jednej kategorii (do tej, która najlepiej odpowiada jego charakterystyce)⁹. W przypadku gdy osąd ten jest znaczący, tj. dotyczy wartości istotnych dla sprawozdania finansowego, należy opisać osąd w przyjętej polityce rachunkowości oraz ujawnić go w sprawozdaniu finansowym¹⁰. Należy przedstawić wnioski i argumenty za i przeciw takiemu ujęciu oraz kwoty podatku, które jednostka była zobowiązana zapłacić. Wątpliwości mogą budzić podatki nakładane w innych państwach.

8 Prawo podatkowe stosuje zupełnie inną klasyfikację podatków, np. na podatki bezpośrednie i pośrednie, dodatkowo są też inne daniny i opłaty nie nazywane w prawie podatkami. Oczywiście Stanowisko nie ma żadnego odniesienia ani wpływu na prawo podatkowe czy jego interpretacje. Nie odnosi się do tego, co w prawie podatkowym jest uznawane za przychód czy koszt podatkowy.

9 W Załączniku do Stanowiska (część II) zawarto przykłady 1 do 8, które ilustrują zastosowanie osądu, czy dane obciążenie stanowi podatek oraz czy jest to podatek obrotowy.

10 Por. punkt 7.1 Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych...

Szczególnie dużo miejsca w Stanowisku poświęcono podatkom obrotowym. Zalicza się do nich¹¹ te podatki, w których jednostka pełni rolę pośrednika w ich poborze i odprowadzeniu, a ciężar ekonomiczny związany z opodatkowaniem ponosi ostateczny nabywca. Za kluczowe cechy podatków obrotowych uznano:

- 1) opodatkowanie transakcji sprzedaży lub innej zrównanej przez ustawodawcę ze sprzedażą, a podstawą opodatkowania jest wartość przychodu ze sprzedaży lub w przypadku zdarzenia innego niż sprzedaż, kwota którą można by osiągnąć¹²;
- 2) ich cel, którym jest (co do zasady) opodatkowanie konsumpcji dóbr lub usług przez ich końcowego odbiorcę (nabywcę), natomiast jednostka pełni rolę pośrednika w poborze i odprowadzeniu podatku (por. KSR 15¹³ pkt 5.2.1–5.2.6). Jako przykłady można podać tzw. podatki od wartości dodanej (VAT), podatek akcyzowy płacony tylko przez producenta itp.¹⁴;
- 3) podatek nie jest naliczany (lub zastosowanie ma stawka zerowa) w transakcjach eksportu dóbr lub usług, przy takich transakcjach opodatkowanie podatkiem obrotowym nastąpi w kraju ostatecznego konsumenta zgodnie z obowiązującymi tam przepisami podatkowymi dla takiej transakcji. W tym przypadku nabywca jest zwykle zobowiązany do odprowadzenia podatku w momencie nabycia lub wprowadzenia do obrotu, np. towaru w danym kraju.

Zgodnie z zapisami Stanowiska do podatków obrotowych zalicza się np.: podatek od towarów i usług (VAT), podatek akcyzowy, a także opłatę od środków spożywczych, opłatę za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml, opłatę za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych, opłatę paliwową, opłatę emisyjną, podatek od gier hazardowych itp.

11 *Ibidem*, pkt 4.1.

12 „Tym niemniej, uregulowanie, że podstawę opodatkowania stanowi ilość przekazanych dóbr lub usług, lub kombinacja wartości i ilości sprzedawanych dóbr i usług nie wyklucza możliwości zaklasyfikowania danego podatku do podatków obrotowych.” *Ibidem*.

13 Komunikat Ministra Finansów z dnia 20.07.2022 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2022 r. poz. 81).

14 Pkt 4.1 b) Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych ... (...). Dlatego podatki te mogą przyjmować formę podatku pośredniego biorąc pod uwagę technikę poboru podatku, czyli nakładać obowiązek naliczania i odprowadzania podatku przez wszystkich uczestników łańcucha transakcji pomiędzy producentem a konsumentem (tzw. podatki od wartości dodanej), ale mogą też przybierać formę jednorazowego podatku pobieranego na jednym z etapów łańcucha dostaw (np. podatek akcyzowy płacony tylko przez producenta). Ze względu na fakt, że opodatkowana jest konsumpcja, zwykle obowiązek zapłaty podatku wygasa lub powstaje prawo do zwrotu już zapłaconego podatku, gdy zdarzenie dające podstawę do powstania zobowiązania podatkowego zostało skorygowane, anulowane lub wycofane. Np. w przypadku gdy po sprzedaży będącej przedmiotem opodatkowania nastąpi zwrot dóbr przez kupującego, jednostka ma prawo otrzymać zwrot zapłaconego uprzednio podatku.

Co do podatków obrotowych ich ujęcie zgodnie ze Stanowiskiem¹⁵ zależy od tego, czy w dacie powstania zobowiązania podatkowego ujęty został w rachunku zysków i strat przychód ze sprzedaży¹⁶, czy też taki przychód nie został ujęty. Jeśli przychód został ujęty to związany z nim podatek obrotowy wyłącza się z przychodu ze sprzedaży w rachunku zysków i strat¹⁷. W innych przypadkach, tzn. kiedy podatek wiąże się ze zdarzeniem nie ujmowanym jako przychód w rachunku zysków i strat¹⁸, ujęcie zobowiązania z tytułu podatku obrotowego skutkuje ujęciem:

- 1) rozliczeń publicznoprawnych, jeżeli obciążenie podatkiem daje prawo do odliczenia tego podatku,
- 2) składnika aktywów z tytułu rozliczeń międzyokresowych w przypadku, gdy dotyczy opodatkowania wytworzonych przez jednostkę zapasów wyrobów gotowych lub produkcji w toku, zanim nastąpi ich sprzedaż skutkująca ujęciem przychodu lub otrzymanej kwoty dotyczącej świadczenia, które jeszcze nie zostało wykonane, a które w momencie jego wykonania będzie skutkowało ujęciem przychodu,
- 3) podatku jako elementu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, w przypadku gdy zdarzenie, w tym operacja prowadzi do początkowego ujęcia składnika aktywów innego niż wyroby gotowe i produkcja w toku (objęte ww. punktem 2), lub zwiększenia jego wartości,
- 4) składnika kosztu rodzajowego w sytuacji, gdy zdarzenie, w tym operacja prowadzi do ujęcia kosztu w rachunku zysków i strat,
- 5) składnika pozostałych kosztów operacyjnych we wszystkich innych sytuacjach niż te wymienione w podpunktach powyżej.”¹⁹.

Dodatkowo, zgodnie z pkt 5.3 Stanowiska, przedsiębiorstwo działające jako pośrednik w transakcji (lub podmiot profesjonalnie wspierający przeprowadzenie transakcji) na rzecz stron trzecich²⁰, może być zobowiązane na podstawie przepisów prawa do poboru i odprowadzenia podatku. Podatek ten może według klasyfikacji zaliczać się do podatków dochodowych lub kosztowych, jednak u pośrednika nie stanowi on przychodu ani nie skutkuje ujęciem u pośrednika kosztu. „Jeśli kwota pobranego podatku różni się od kwoty, którą jednostka jest zobowiązana odprowadzić, to różnica ta koryguje przychód ujęty z transakcji pośrednictwa lub wsparcia, ze względu na jej bezpośrednie powiązanie z osiągnięciem przychodu.”²¹.

15 Pkt 5.1 Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych...

16 Zgodnie ze Stanowiskiem, z którego powstaniem ten podatek obrotowy jest bezpośrednio związany.

17 Art. 3 ust. 1 pkt 30a lit. a ustawy o rachunkowości.

18 Pkt. 5.2 Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych...

19 *Ibidem*.

20 Z czym wiąże się uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia (skutkujące ujęciem przychodu).

21 Pkt 5.3 Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych...

Stanowisko podnosi problem braku prezentacji podatków obrotowych w rachunku zysków i strat, co powoduje, że przedstawienie przepływów pieniężnych oraz obciążeń jednostki związanych z pobieraniem i uiszczaniem podatków jest niepełne. W przypadku branż szczególnie obciążonych podatkami obrotowymi Stanowisko zaleca, by ujawniać informacje o podatkach obrotowych, które jednostka wyłączyła z przychodów lub ujęła jako element kosztów. Uważa się, że użyteczne dla użytkowników sprawozdania finansowego mogą być też informacje na temat innych niż obrotowe podatków w celu ujawnienia całościowo i zrozumiale wpływu podatków na wysokość kosztów i zyskowność jednostki oraz jej przepływy pieniężne²².

Reasumując, podatki w Polsce (za wyjątkiem podatku CIT) – zgodnie z Ustawą o rachunkowości – nie są odrębnie prezentowane w podstawowych elementach sprawozdania finansowego. W bilansie oraz rachunku zysków i strat, a także nie są one przedmiotem ujawnień w informacji dodatkowej. Taki stan rzeczy zmienia z jednej strony Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych (...), które rozszerza ujawnienia o podatkach w informacji dodatkowej – integralnej części sprawozdania finansowego jednostki, z drugiej zaś – ustawa o rachunkowości wprowadzając odrębny raport o podatku dochodowym.

4.3. Sprawozdanie o podatku dochodowym jako odrębny raport podatkowy wymagany prawem bilansowym

W Unii Europejskiej, w ramach dążenia do przejrzystości podatkowej – szczególnie w przypadku prowadzenia biznesu w różnych jurysdykcjach podatkowych – oraz do etycznego prowadzenia biznesu i płacenia podatków tam, gdzie generuje się odpowiadające im przychody, wprowadzono Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 r. zmieniającą dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym przez niektóre jednostki i oddziały²³. Wprowadzone przepisy wymagają od dużych międzynarodowych firm (przychód >750 mln EUR) raportowania podatków zapłaconych w krajach UE i wybranych krajach trzecich i obowiązują od czerwca 2023 r. (po raz pierwszy dotyczą raportów za rok 2024 r. składanych w 2025 r.)²⁴.

²² Por. pkt 7.2, *Ibidem*.

²³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32021L2101> (dostęp: 21.06.2025).

²⁴ *Ibidem*.

W Polsce wprowadzone zostały do przepisów Ustawy o rachunkowości ustawą z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw²⁵ i dotyczą tylko dużych firm, które działają w różnych krajach.

Sprawozdanie o podatku dochodowym muszą przygotowywać i publikować następujące przedsiębiorstwa polskie:

- jednostki dominujące najwyższego szczebla²⁶ z grupy kapitałowej, które tworzą skonsolidowane sprawozdanie finansowe dla grupy;
- jednostki samodzielne, tj. takie, które nie należą do grupy kapitałowej – jeśli ich przychody w dwóch ostatnich latach obrotowych przekraczają 3,5 miliarda złotych²⁷ oraz prowadzą one działalność przynajmniej w dwóch krajach²⁸. Przepisy te dotyczą także określonych jednostek zależnych i oddziałów zagranicznych grup kapitałowych²⁹.

Informacje o podatku dochodowym w sprawozdaniu są prezentowane oddzielnie dla krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz rajów podatkowych, natomiast dla innych krajów informacje są prezentowane łącznie.

Regulacje dotyczące sprawozdania z podatku dochodowego w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) wprowadzono w następujących artykułach:

- art. 63l – definicje pojęć,
- art. 63m – obowiązki i wyłączenia dla jednostek krajowych,
- art. 63n – obowiązki i wyłączenia dla jednostek zależnych i oddziałów zagranicznych grup,
- art. 63o – zakres i treść sprawozdania o podatku dochodowym.

Sprawozdanie o podatku dochodowym jest elementem przejrzystości finansowej dużych podmiotów gospodarczych³⁰. Powinno być sporządzane w formacie elektronicznym i publikowane na stronie internetowej jednostki przez okres co najmniej pięciu lat, nie później niż 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego (art. 63m ust. 4; art. 63o ust. 15–16).

Obowiązek sporządzania sprawozdania o podatku dochodowym dotyczy wyłącznie największych przedsiębiorstw. Jednocześnie ustawa przewiduje szereg wyłączeń, których celem jest ograniczenie zbędnych obowiązków dla podmiotów prowadzących działalność wyłącznie krajową, działających w sektorze

25 Dz.U. z 2024 r. poz. 619.

26 Jednostka dominująca, która sporządza roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmujące największą możliwą liczbę jednostek powiązanych z grupy kapitałowej.

27 Art. 63m ust. 1 ustawy o rachunkowości.

28 Jeśli cała grupa kapitałowa lub jednostka samodzielna oraz ich oddziały działają wyłącznie w Polsce, to nie muszą sporządzać i publikować sprawozdania o podatku dochodowym (art. 63m ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

29 Por. art. 63 n, ustawy o rachunkowości.

30 Współczesne podejście do przejrzystości podatkowej zakłada obowiązek informowania opinii publicznej o rzeczywistych rozliczeniach podatkowych dużych przedsiębiorstw. Unijne oraz krajowe regulacje nakładają na wybrane jednostki obowiązek sporządzania i publikacji sprawozdania o podatku dochodowym.

regulowanym lub nieprzekraczających ustalonych progów finansowych. Przepisy w tym zakresie wpisują się w szerszy kontekst europejskiej polityki podatkowej, nakierowanej na przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i transferowi zysków.

Informacje wykazywane w sprawozdaniu o podatku dochodowym to m.in.³¹:

- kwota zysku lub straty przed opodatkowaniem;
- kwota podatku dochodowego należnego w danym roku obrotowym, która stanowi bieżące obciążenie podatkowe z tytułu podlegających opodatkowaniu zysków lub strat w roku obrotowym rozpoznany przez jednostki i oddziały w danej jurysdykcji podatkowej, bez uwzględniania podatku odroczonego i rezerw na warunkowe zobowiązania podatkowe;
- kwotę podatku dochodowego zapłaconego w danym roku obrotowym przez jednostki i oddziały w danej jurysdykcji podatkowej, w tym kwotę podatku u źródła zapłaconego przez inne jednostki w odniesieniu do płatności na rzecz jednostek i oddziałów w ramach grupy kapitałowej;
- kwota niepodzielonego zysku z lat ubiegłych na koniec danego roku obrotowego, obejmująca kwotę zysku z ubiegłych lat obrotowych i kwotę zysku z danego roku obrotowego, co do którego nie podjęto decyzji o podziale, przy czym w przypadku oddziałów niepodzielony zysk z lat ubiegłych oznacza niepodzielony zysk z lat ubiegłych jednostki, która utworzyła dany oddział;
- informacja, że sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie wymogami ustawy o rachunkowości.

Reasumując, sprawozdanie o podatku dochodowym stanowi odrębne – od sprawozdania finansowego jednostki – sprawozdanie, którego obowiązek sporządzania dotyczy wyłącznie największych przedsiębiorstw. Jego głównym celem jest zwiększenie transparentności podatkowej przedsiębiorstwa i przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu.

31 Por. art. 63 o, ustawa o rachunkowości.

Rozdział 5

Raportowanie podatkowe w praktyce – wyniki badania spółek sektora budowlanego notowanych na GPW

5.1. Cele i charakterystyka badania

W niniejszym rozdziale przedstawiono wyniki przeglądu raportowania podatkowego za rok 2022 spółek z sektora budowlanego notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Kluczowym elementem raportowania poddanym analizie była strategia podatkowa spółki. W badaniu zastosowano następujące metody badawcze: przeprowadzono analizę treści raportów poszczególnych spółek, zastosowano porównania jakościowe i ilościowe.

Branża budowlana w Polsce stanowi znaczący sektor działalności gospodarczej i doczekała się licznych opracowań – zarówno w zakresie oceny jej znaczenia dla polskiej gospodarki, jak i perspektyw rozwoju. Udział budownictwa w PKB (ceny bieżące) w roku 2022 był wysoki i wynosił 5,8 procenta¹, a wartość produkcji budowlano-montażowej² w Polsce w roku 2022 wynosiła 321,4 mld zł. Branża dostosowuje się do wymagań ESG *Environmental Social and Governance*, czyli

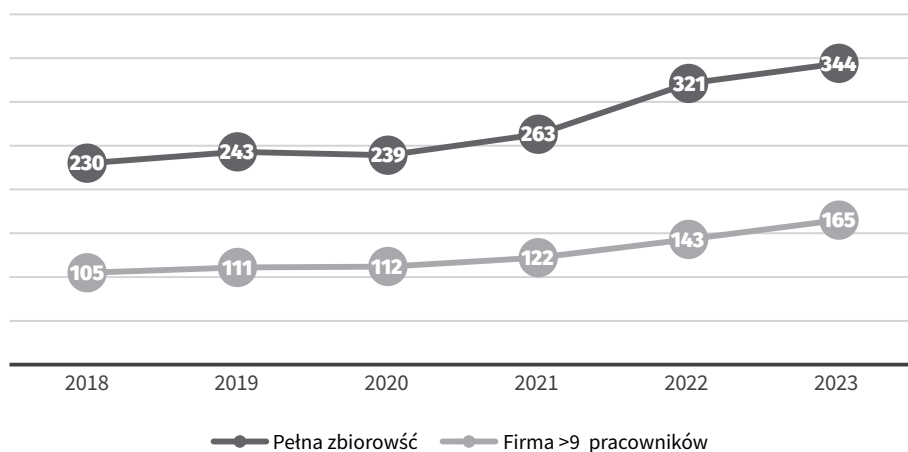
1 Informacja Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie skorygowanego szacunku produktu krajowego brutto za 2022 rok, 5.10.2023 r., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/roczne-rachunki-narodowe/informacja-glownego-urzedu-statystycznego-w-sprawie-skorygowanego-szacunku-produktu-krajowego-brutto-za-2023-rok,9,10.html?pdf=1> (dostęp: 19.08.2024).

2 W tym „roboty budowlane wykonane siłami własnymi (tj. bez zlecenia podwykonawcom), systemem zleceńowym tj. na rzecz obcych zleceniodawców, sprzedawana na zewnątrz przez przedsiębiorstwa (budowlane i niebudowlane) oraz systemem gospodarczym (tj. na własne potrzeby) przez przedsiębiorstwa oraz osoby fizyczne”. E. Kuniewicz, Z. Kurlej, J. Macios, A. Nocko, M. Pinkiewicz, *Produkcja budowlano-montażowa w 2022 roku, Opracowanie merytoryczne*, Urząd Statystyczny w Lublinie, Ośrodek Statystyki Budownictwa, Lublin,

ekologii, społecznego oddziaływania i zarządzania organizacją w etyczny i odpowiedzialny sposób. Szczególne znaczenie ma to, w jaki sposób firma jest zarządzana, m.in. w zakresie strategii podatkowej, wynagradzania kadry kierowniczej, darowizn, przeciwdziałaniu korupcji i przekupstwom oraz w zakresie różnorodności i struktury zarządu. Oprócz tego badana branża ma obowiązek stosowania licznych przepisów prawa budowlanego, ochrony środowiska, prawa pracy, podatkowego itd., wdrażane są nowe regulacje dotyczące m.in. energooszczędności w tym klasy energetycznej budynków.

Spółki z tego sektora muszą zmierzyć się z szerokim zakresem obowiązkowego raportowania w różnych obszarach działalności oraz społecznymi i środowiskowymi skutkami tej działalności. Na specyfikę branży wpływają inwestycje ze środków publicznych, co powoduje konieczność przystępowania do przetargów na roboty budowlane. W ostatnich latach sektor budowlany mierzy się również z problemem rosnących cen materiałów i energii. Wartość rynku budowlanego w roku 2022 znacząco wzrosła w porównaniu do lat od 2018 do 2022 (por. rys. 12).

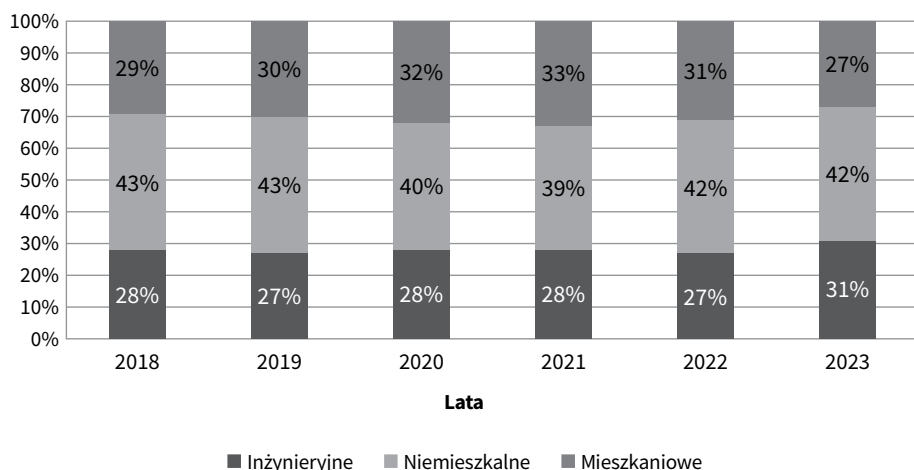
w mld zł



Rysunek 12. Wartość rynku budowlanego w Polsce w mld zł

Źródło: Rynek budowlany w Polsce, <https://www.spectis.pl/pl/oferta/rynek-budowlany-w-polsce> (dostęp: 6.08.2024).

Struktura rynku budowlanego w Polsce kształtuje się dość równomiernie dla budownictwa mieszkaniowego, niemieszkaniowego oraz inżynieryjnego, w roku 2022 odnotowano przewagę budownictwa niemieszkaniowego, które stanowiło 42% rynku (por. rys. 13).



Rysunek 13. Struktura rynku budowlanego w Polsce w latach 2018–2023

Źródło: Rynek budowlany w Polsce, <https://www.spectis.pl/pl/oferta/rynek-budowlany-w-polsce> (dostęp: 6.08.2024). Rok 2023 – szacunek Spectis, źródło Spectis na podstawie danych GUS i Eurostat

Na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie notowane są 42 spółki akcyjne z szeroko rozumianego sektora budowlanego. Ponieważ nie wszystkie osiągnęły przychody w wartości 50 mln euro to tylko część z nich podlegała przepisom dotyczącym publikacji strategii podatkowej. Za rok 2022 było to 20 spółek, co zostało zweryfikowane na podstawie opublikowanej 30 września 2023 roku listy największych podatników podatku dochodowego od osób prawnych³.

Ostatecznie do badania zakwalifikowały się raporty podatkowe tych 20 spółek za rok 2022. Przegląd dotyczy pojedynczych spółek, nie dotyczy Grup Kapitałowych.

Celem badań było stwierdzenie, jaką strategię podatkową deklarują spółki, jaki jest zakres opodatkowania, który determinuje zarządzanie funkcją podatkową. W ramach ujawnień dotyczących procesów oraz procedur dotyczących zarządzania funkcją podatkową, przedsiębiorstwa podawały występujące w ich organizacji

³ Indywidualne dane podatników CIT, Dane z zeznań podatkowych podatników, o których mowa w art. 27b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wg stanu na dzień 01.08.2023, Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, <https://www.gov.pl/web/finanse/indywidualne-dane-podatnikow-cit> (dostęp: 25.07.2024).

najważniejsze procedury i zasady umożliwiające prawidłowe rozliczenie podatków. Autorzy dokonali usystematyzowania tych procedur wewnętrznych do odpowiednich kategorii.

5.2. Wyniki badania

Badanie materiałów źródłowych przeprowadzono w podziale na trzy części, tak samo zostały przedstawione wyniki z badania. Pierwsza część to informacje ogólne dotyczące strategii podatkowej (por. tab. 5) dotyczące:

- 1) procedur w zakresie zarządzania funkcją podatkową,
- 2) współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej,
- 3) rodzaju strategii podatkowej.

Część druga wyników badania dotyczy działań podjętych w celu minimalizacji ryzyka podatkowego (por. tab. 6):

- 1) raportowania schematów podatkowych – czyli korzystania z form optymalizacji podatkowej,
- 2) złożonych wniosków o wydanie interpretacji podatkowej, akcyzowej, stawkowej,
- 3) korzystania przez firmy z usług doradców podatkowych,
- 4) szkolenia pracowników w zakresie zmian w podatkach.

Należy podkreślić, że ujawnienia dotyczące usług doradców podatkowych i szkoleń są dobrowolne, choć wpisują się w zarządzanie ryzykiem podatkowym. Nie są bezpośrednio wymagane w przepisach, dlatego część firm mogła korzystać z doradców, czy też organizować szkolenia, a nie zapisała tego w ramach informacji o strategii podatkowej.

Część trzecia wyników badania dotyczy informacji o specyficznych transakcjach, które mogą generować ryzyko podatkowe (por. tab. 7), takich jak:

- 1) transakcje z podmiotami powiązanymi,
- 2) działania restrukturyzacyjne, które mogą mieć wpływ na wysokość opodatkowania podatnika lub podmiotów powiązanych,
- 3) transakcje z podmiotami z rajów podatkowych (w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową).

Wyniki dotyczące pierwszej części badania pokazują (por. tab. 5), że żadna z badanych spółek nie nawiązała dobrowolnej współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej tj. nie korzystała z Programu Współdziałania⁴. Wszystkie badane jednostki deklarują stosowanie ostrożnej (konserwatywnej) polityki

4 „Program Współdziałania to forma współpracy Krajowej Administracji Skarbowej z dużymi podmiotami, oparta na wzajemnym zaufaniu i zrozumieniu oraz transparentności wykraczającej poza ustawowe obowiązki”. Program Współdziałania, Informacje o Programie Współdziałania, <https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania> (dostęp: 31.07.2025).

podatkowej⁵ i – co jest konsekwencją tego podejścia – nie stosują metod agresywnej optymalizacji podatkowej, a jako zasadę nadrzędną przyjmują zgodność z przepisami prawa (*tax compliance*) i minimalizację ryzyka sporu z organami podatkowymi. Jednak w dwóch przypadkach (10% grupy badawczej) z opisu można wywnioskować, że strategia jest bardziej zrównoważona, ponieważ powołano się na stosowanie ulg i zwolnień w ramach obowiązujących przepisów. Spółki koncentrują się na terminowym płaceniu podatków, wspierają transparentne rozwiązania podatkowe oraz deklarują dochowanie należytej staranności⁶ w rozliczeniach podatkowych (zapisy o należytej staranności przeniesiono w Polsce do przepisów podatkowych, natomiast wszystkie wyjaśnienia dotyczące tego zagadnienia zawarte są w Wytycznych OECD dotyczących należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej⁷, a w Polsce w objaśnieniach Ministra Finansów tzw. *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*)⁸.

5 Ostrożna strategia podatkowa oznacza: 1. brak agresywnego planowania podatkowego; 2. niezawieranie transakcji, które nie mają uzasadnienia gospodarczego, ale obniżają opodatkowanie; 3. niewłączanie się w struktury podatkowe, które mogą być zakwestionowane przez organy podatkowe; 4. niezawieranie transakcji z przedsiębiorstwami z siedzibą w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (rajach podatkowych) lub państwach niechętnych współpracy podatkowej według przepisów Unii Europejskiej; 5. stosowanie zasady ceny rynkowej przy sprzedaży, również przy wszystkich transakcjach z firmami powiązanymi; 6. w przypadkach wątpliwości, co do interpretacji przepisów prawa korzystanie z doradców podatkowych lub występowanie z wnioskami o wydanie interpretacji podatkowej do Krajowej Administracji Skarbowej i innych interpretacji; 7. decyzje biznesowe podejmowane są z uwzględnieniem szacowania ryzyka podatkowego i rozważa się różne scenariusze, co ma sprzyjać ograniczaniu i minimalizacji ryzyka podatkowego; 8. korzystanie z obowiązujących możliwości obniżenia podatku, preferencji i ulg podatkowych, ale tylko w zakresie, który nie zostanie zakwestionowany i nie jest sprzeczny z przepisami prawa oraz ma uzasadnienie biznesowe; 9. terminowe wywiązywanie się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

6 „Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej zostały opublikowane w 2018 r. Stanowią one praktyczne wsparcie dla przedsiębiorstw we wdrażaniu Wytycznych OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych, gdyż zawierają wyjaśnienia, wskazówki i przykłady ilustrujące należyłą staranność. Należyta staranność jest procesem, który przedsiębiorstwa powinny przeprowadzać w celu identyfikacji, zapobiegania, łagodzenia i rozliczania skutków prowadzonej przez siebie działalności w łańcuchu dostaw oraz innych relacjach biznesowych. Skuteczna należyta staranność powinna być wspierana przez wysiłki mające na celu łączenie polityk i systemów zarządzania w celu reagowania na rzeczywiste i potencjalne skutki prowadzonej przez siebie działalności.”, *Wytyczne dotyczące należytej staranności*, Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, www.gov.pl (dostęp: 19.08.2024).

7 *Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej*, <https://www.oecd-due-diligence-guidance-for-responsible-business-conduct-polish-version.pdf> (dostęp: 19.08.2024).

8 *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*, <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 31.07.2025).

Tabela 5. Informacje podatkowe – wybrane zagadnienia – część pierwsza

Lp.	Nazwa spółki	Wdrożone procesy oraz procedury w zakresie funkcji podatkowych	Dobrowolne formy współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej	Strategia podatkowa ostrożna	Strategia podatkowa agresywna
1	ATREM (ATR)	Tak	Nie	Tak	Nie
2	BUDIMEX (BDX)	Tak	Nie	Tak	Nie
3	DEKPOL (DEK)	Tak	Nie	Tak	Nie
4	ELEKTROTIM (ELT)	Tak	Nie	Tak	Nie
5	ERBUD (ERB)	Tak	Nie	Tak	Nie
6	FABRYKA FARB I LAKIERÓW ŚNIEŻKA (SKA)	Tak	Nie	Tak	Nie
7	FERRO (FRO)	Tak	Nie	Tak	Nie
8	MFO (MFO)	Tak	Nie	Tak	Nie
9	MIRBUD (MRB)	Tak	Nie	Tak	Nie
10	MOSTOSTAL WARSZAWA (MSW)	Tak	Nie	Tak	Nie
11	MOSTOSTAL ZABRZE	Tak	Nie	tak, ale bardziej w stronę strategii zrównoważonej	Nie
12	POLIMEX MOSTOSTAL (PXM)	Tak	Nie	tak, ale bardziej w stronę strategii zrównoważonej	Nie
13	PEKABEX (PBX)	Tak	Nie	Tak	Nie
14	RAFAKO (RFK)	Tak	Nie	Tak	Nie
15	SELENA FM (SEL)	Tak	Nie	Tak	Nie
16	TORPOL (TOR)	Tak	Nie	Tak	Nie
17	TRAKCJA (TRK)	Tak	Nie	Tak	Nie
18	UNIBEP (UNI)	Tak	Nie	Tak	Nie

Lp.	Nazwa spółki	Wdrożone procesy oraz procedury w zakresie funkcji podatkowych	Dobrowolne formy współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej	Strategia podatkowa ostrożna	Strategia podatkowa agresywna
19	ZAKŁADY MAGNEZYtowe ROPCZYCE (RPC)	Tak	nie	Tak	Nie
20	ZUE (ZUE)	Tak	Nie	Tak	Nie

Źródło: Informacje o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022.

W ramach obowiązkowego raportowania informacji o strategii podatkowej zawarto punkt dotyczący informacji o realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Polski. Przepisy nie precyzowały, jakie dokładnie ujawnienia powinny być prezentowane w ramach informacji o realizacji obowiązków podatkowych. Spółki w większości (95% badanej grupy) zdecydowały się wymienić podatki i parapodatki, które płacą. Jedna badana spółka nie wyspecyfikowała podatków, którym podlega, dlatego na poniższej liście podatków uwzględniono grupę 19 spółek (95% badanej grupy), które wymieniały podatki i parapodatki, jakie płacą – zarówno jako podatnik, jak i płatnik. Część analizowanych jednostek gospodarczych, kierując się własną oceną istotności, wyodrębniła jedynie wybrane kategorie zobowiązań podatkowych, które uznała za kluczowe z perspektywy ujawnień, pomijając inne. Z tego względu uzyskane rezultaty nie stanowią reprezentatywnego odzwierciedlenia całej badanej populacji, lecz należy je kwalifikować jako ujawnienia o charakterze dobrowolnym. Przywołane zostały następujące obciążenia fiskalne:

1) spółka jako podatnik podatku:

- dochodowego od osób prawnych (CIT) (100% z 19 spółek, które wymieniły podatki),
- od towarów i usług -VAT (100% z 19 spółek),
- od nieruchomości (73,7% z 19 spółek),
- od czynności cywilno-prawnych PCC (31,5% z 19 spółek),
- od środków transportu (31,5% z 19 spółek),
- akcyzowego (15,8% z 19 spółek),
- rolnego i leśnego (15,8 % z 19 spółek),
- trzy spółki wymieniły ogólnie opłaty lokalne bez podawania czego konkretnie one dotyczą,

2) spółka jako płatnik:

- podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) (89,5% z 19 spółek),
- zryczałtowanego podatku dochodowy („WHT”) (36,8% z 19 spółek),

3) inne obciążenia:

- cło (21,1% z 19 spółek),
- ZUS⁹ płacony za pracowników – to obciążenie dotyczy wszystkich spółek, jednak nie jest podatkiem i wymieniła je tylko jedna spółka.

Zarządzanie funkcją podatkową badane spółki widzą jako istotny obszar zarządzania lub traktują jako priorytetowe. W celu zarządzania obszarem podatkowym konieczne jest wdrożenie procedur, które zapewnią jednocześnie sprawne sporządzanie deklaracji podatkowych i płacenie podatków, a z drugiej strony zapobiegą naruszeniu przepisów podatkowych w organizacji. Wszystkie badane spółki deklarują wdrożenie wewnętrznych procedur, które mają zapewniać prawidłowe i terminowe wypełnianie przez spółki funkcji podatkowych. Zadaniem procedur jest komunikowanie wymaganych od pracowników zachowań w określonych, uregulowanych w procedurze, sytuacjach. W ramach ładu korporacyjnego znajdują zastosowanie m.in. procedury dotyczące polityki antykorupcyjnej, przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, czy też anonimowego zgłaszania naruszenia prawa, procedur i standardów etycznych, ochrony sygnalistów itp., które również zostały wymienione w raportowaniu strategii podatkowej.

Badane spółki w ramach raportowania przywołały szereg procedur, które zostały wdrożone, aby ograniczyć ryzyko podatkowe oraz zapewnić terminowość i rzetelność rozliczeń podatkowych. Procedury te mają zapewnić:

- 1) poprawne i terminowe księgowanie dokumentów oraz prawidłowe gromadzenie i przechowywanie (archiwizacja) dokumentów zgodnie z przepisami prawa podatkowego, w tym obszarze są stosowane m.in.:
 - polityka rachunkowości,
 - polityka wynagradzania (inna nazwa: regulamin wynagrodzeń / wynagradzania),
 - polityka ochrony danych osobowych,
 - procedura obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych,
 - instrukcje dodatkowe dotyczące np.:
 - faktur kosztowych,
 - faktur sprzedaży,

9 W ramach tzw. ZUS płaci się ubezpieczenia społeczne tj. emerytalne, rentowe, chorobowe, ubezpieczenie wypadkowe oraz ubezpieczenie zdrowotne, a także dokonuje się wpłat na inne fundusze tj. Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Fundusz Pracy,

Ustawa z dnia 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 350); Ustawa z dnia 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych t.j. (Dz.U. z 2024 r. poz. 146); Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 257 ze zm.); Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1848); Ustawa z dnia 13.07.2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 433); Ustawa z dnia 20.03.2025 r. o rynku pracy i służbach zatrudnienia (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 620); Ustawa z dnia 19.12.2008 r. o emeryturach pomostowych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1696).

- faktur elektronicznych,
 - ewidencji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych,
 - używania samochodów służbowych do 3,5 tony (osobowych),
 - obowiązku i zasad ewidencji przy zastosowaniu kas fiskalnych,
 - archiwizacji dokumentacji.
- 2) prawidłową kalkulację zobowiązań podatkowych – w tym obszarze zastosowanie znalazły m.in. procedury:
- weryfikacji kontrahentów i transakcji, co oznacza wieloetapową weryfikację kontrahentów dla potrzeb VAT (VIES¹⁰, biała lista¹¹) oraz weryfikację transakcji pod kątem obowiązkowego w VAT mechanizmu podzielonej płatności (MPP)¹², ale również sprawdzanie płatności pod kątem wymogów VAT i podatku dochodowego od osób prawnych (tzw. ulgi na złe długi w VAT i w CIT),
 - zakupów (ze szczególnym uwzględnieniem specyfiki zakupów inwestycyjnych),
 - weryfikacji okoliczności faktycznych i prawnych związanych z transakcjami z podmiotami powiązanymi oraz polityki cen transferowych, polityki dotyczącej pożyczek i poręczeń wewnątrzgrupowych,
 - analizy zmian przepisów, linii interpretacyjnych i orzecznictw.
- 3) właściwe sporządzanie i terminowe płacenie podatków oraz składanie wszelkich deklaracji podatkowych – w tym zakresie znalazły zastosowanie m.in. następujące procedury:
- przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR – *Mandatory Disclosure Rules*),
 - realizacji obowiązków w zakresie podatku u źródła,
 - w zakresie rozliczania podatku od nieruchomości,
 - dotycząca autoryzacji zleceń płatniczych,
 - terminowego wykonywania zobowiązań podatkowych, któremu sprzyja zaplanowany i realizowany zgodnie z tym planem proces sprawozdawczy – zarówno przy zakończeniu miesiąca, jak i przy zamknięciu sprawozdawczym roku obrotowego/podatkowego. W celu kontroli tego procesu wprowadzany jest harmonogram zamknięcia miesiąca, kwartału i harmonogram zamknięcia roku¹³. Ustalane są także harmonogramy dla rozliczeń podatkowych.

10 VIES to system wymiany informacji o VAT Komisji Europejskiej, służy sprawdzaniu ważności dla celów handlu/ usług wewnątrznijnych numerów VAT (NIP) kontrahentów z Unii Europejskiej.

11 Elektroniczny wykaz podmiotów, prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 96b ustawy o VAT (tzw. biała lista).

12 Por. rozdział 3.2. Elementy sprawozdawczości podatkowej przedsiębiorstwa.

13 W niektórych przedsiębiorstwach oprócz procedur funkcjonują także listy kontrolne dla poszczególnych zagadnień np. lista kontrolna CIT-8, czyli rocznej deklaracji podatku dochodowego od osób prawnych, lista kontrolna do VAT itp.

4) Wykrywanie i eliminowanie błędów, w tym zakresie znalazły zastosowanie m.in.:

- monitorowanie zmian przepisów,
- zgłaszanie przez pracowników nieprawidłowości (obejmujące także rozliczenia podatkowe tj. kalkulację i raportowanie zobowiązań podatkowych),
- postępowanie pracowników na wypadek kontroli przez organy ścigania lub inne urzędy i inspekcje,
- kontrola wewnętrzna,
- polityka przeciwdziałania korupcji,
- procedury AML (*Anti-Money Laundering*) mające na celu zapobieganie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w organizacji.

Niezwykle istotna dla kontroli procesu obliczania i identyfikowania podatków jest automatyzacja (digitalizacja) oraz podział funkcji podatkowych w jednostce, co oznacza przydzielenie pracownikom odpowiednich zakresów obowiązków i odpowiedzialności. Poniżej przedstawiono przykładowy podział obowiązków według strategii podatkowej spółki Rafako, podział usystematyzowany – od funkcji najważniejszych w organizacji do tych mniej znaczących¹⁴:

- 1) „zarząd spółki, dyrektor finansowy – tworzenie założeń do strategii podatkowej Spółki, ustalenie apetytu na ryzyko podatkowe, ustalenie wpływu przyszłych planów operacyjnych i finansowych Spółki na rozliczenia podatkowe, ogólny nadzór i zarządzanie kwestiami podatkowymi,
- 2) dyrektor finansowy, główny księgowy – zapewnienie efektywnego zarządzania ryzykiem podatkowym i budowanie świadomości Spółki w zakresie wszystkich podatków, za które odpowiada RAFAKO, wdrożenie odpowiednich środków umożliwiających sporządzenie deklaracji podatkowych na odpowiednim poziomie pewności, zapewnienie dostępności opinii i porad umożliwiających dokonywanie ocen działań mających wpływ na kwestie podatkowe oraz podejmowanie racjonalnych decyzji w tym zakresie, zapewnienie zasobów kadrowych niezbędnych do rozliczeń podatkowych lub zaangażowanie podmiotów trzecich na odpowiednim poziomie, zarówno w zakresie liczebnym jak i merytorycznym,
- 3) główny księgowy – nadzór nad przygotowywaniem bieżących rozliczeń i deklaracji podatkowych VAT i CIT, kontakt i współpraca z zewnętrznym doradcą podatkowym w rozstrzyganiu dylematów podatkowych i ustalaniu właściwego podejścia do nietypowych lub trudnych transakcji,
- 4) komórka kadrowo-płacowa (HR) – przygotowywanie bieżących rozliczeń i deklaracji podatkowych PIT, analiza niestandardowych sytuacji mających konsekwencje PIT,

¹⁴ Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, RAFAKO S.A., <https://www.rafako.com.pl> (dostęp: 10.08.2024).

- 5) personel sekcji podatków, księgowości – księgowanie operacji gospodarczych i przygotowywanie danych wejściowych do kalkulacji VAT, CIT, wysyłka deklaracji.”

Wyniki drugiej części badania – dotyczącej m.in. schematów podatkowych, interpretacji podatkowych – pokazują (por. tab. 6), że:

- wszystkie spółki stosują ostrożną / konserwatywną politykę podatkową, co można potwierdzić analizując ujawnienia o raportowaniu schematów podatkowych – tylko 5 spółek deklaruje złożenie informacji o schematach podatkowych, przy czym jedna ze względu na obowiązujące przesunięcie terminów podatkowych złożyła w roku 2022 informacje dotyczące roku 2021;
- spółki nie składają wniosków o wydanie interpretacji podatkowych, które mają funkcję zabezpieczającą w razie sporów podatkowych – w roku 2022 tylko dwie badane spółki złożyły wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, a jedna o wydanie ogólnej interpretacji podatkowej, innych wniosków nie składały. Znikomą liczbę składanych wniosków o interpretacje można zinterpretować tak, że zamiast tego spółki korzystały z usług doradców podatkowych;
- spółki korzystają z usług doradców – po przeglądzie treści informacji o realizowanej strategii podatkowej stwierdzono liczne zapisy o korzystaniu z usług doradcy (70% badanych spółek);
- spółki podkreślają fakt, że zmiany przepisów podatkowych w Polsce są dynamiczne i z tego powodu występuje konieczność ciągłego szkolenia pracowników zajmujących się sprawami podatkowymi (najczęściej pracowników księgowości i kadr) (50% badanej grupy). Szkolenia podnoszą kompetencje pracowników i tym samym sprzyjają podnoszeniu jakości rozliczeń podatkowych.

Trzeba podkreślić, że ujawnienia w ramach raportowania strategii podatkowej o korzystaniu z doradców podatkowych, czy o szkoleniach pracowników są dobrowolne, choć wpisują się w zakres wdrożonych w spółkach procedur czy instrukcji.

Tabela 6. Strategia podatkowa – wybrane zagadnienia – część druga

Lp.	Nazwa	Zgłoszone w 2022 schematy podatkowe	Czy złożono wnioski o wydanie: a) ogólnej interpretacji podatkowej, b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, c) wiążącej informacji stawkowej, d) wiążącej informacji akcyzowej	Czy w dokumencie przywołano korzystanie z usług doradców podatkowych	Czy jest wzmianka o konieczności szkolenia pracowników w zakresie zmian w podatkach
1	ATREM (ATR)	Nie	Nie	Tak	Nie
2	BUDIMEX (BDX)	Nie	Nie	Nie	Nie
3	DEKPOL (DEK)	Nie	Nie	Tak	Tak
4	ELEKTROTIM (ELT)	Nie	Nie	Tak	Nie
5	ERBUD (ERB)	Nie	W 2022 r. Spółka złożyła szereg wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w zakresie skutków podatkowych VAT i PCC transakcji dotyczących nieruchomości. W 2022 r. Spółka otrzymała interpretacje indywidualne potwierdzające prawidłowość jej stanowiska.	Tak	Tak
6	FABRYKA FARB I LAKIERÓW ŚNIEŻKA (SKA)	tak 3 schematy jako korzystający	2 wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych, inne nie	Tak	Tak
7	FERRO (FRO)	Nie	Nie	Tak	Nie
8	MFO (MFO)	Nie	Nie	Nie	Nie
9	MIRBUD (MRB)	Nie	Nie	Tak	Tak
10	MOSTOSTAL WARSZAWA (MSW)	za rok 2022 nie, ale przekazano 2 za 2021 w 2022 roku	Nie	Tak	Tak
11	MOSTOSTAL ZABRZE	Tak 2 schematy MDR-3	Nie	Nie	Nie

Lp.	Nazwa	Zgłoszone w 2022 schematy podatkowe	Czy złożono wnioski o wydanie: a) ogólnej interpretacji podatkowej, b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, c) wiążącej informacji stawkowej, d) wiążącej informacji akcyzowej	Czy w dokumencie przywołano korzystanie z usług doradców podatkowych	Czy jest wzmianka o konieczności szkolenia pracowników w zakresie zmian w podatkach
12	POLIMEX MOSTOSTAL (PXM)	Nie	Nie	Tak	Tak
13	POZNAŃSKA KORPORACJA BUDOWLANA PEKABEX (PBX)	Nie	Nie	Nie	Nie
14	RAFAKO (RFK)	Nie	1 wniosek o ogólną interpretację dot. VAT, inne nie	Tak	Tak
15	SELENA FM (SEL)	Nie	Nie	Tak	Tak
16	TORPOL (TOR)	Nie	Nie		
17	TRAKCJA (TRK)	Nie	nie w 2022, w latach poprzednich tak	Tak	Tak
18	UNIBEP (UNI)	7 schematów w zakresie podatku od towarów i usług	Nie	Tak	Tak
19	ZAKŁADY MAGNEZYTOWE ROPCZYCE (RPC)	MDR – 3 ilość 6 zakres podatek dochodowy od osób prawnych	Nie	Tak	Nie
20	ZUE (ZUE)	Nie	Nie	Nie	Nie

Źródło: informacje o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022.

Szczególne zainteresowanie organów podatkowych budzą transakcje z podmiotami powiązanymi oraz wszelkie działania restrukturyzacyjne. Transakcje te i działania są potencjalnym obszarem agresywnej optymalizacji podatkowej. Były one przedmiotem trzeciej części badania (por. tab. 7). Grupa badawcza to duże firmy,

które mają powiązane podmioty i 90% z nich zadeklarowało transakcje z podmiotami powiązanymi w wysokości przekraczającej 5% sumy bilansowej aktywów¹⁵ – jeśli chodzi o restrukturyzację, to objęły one 45% badanych spółek. Spółki nie zadeklarowały dokonywania rozliczeń podatkowych na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Tabela 7. Strategia podatkowa wybrane zagadnienia – część trzecia

Lp.	Nazwa	Transakcje z podmiotami powiązanymi	Planowane lub podejmowane działania restrukturyzacyjne, które mogą mieć wpływ na wysokość opodatkowania podatnika lub podmiotów powiązanych	Rozliczenia podatkowe na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową
1	ATREM (ATR)	Tak	Nie	Nie
2	BUDIMEX (BDX)	Tak	Nie	Nie
3	DEKPOL (DEK)	Tak	Tak	Nie
4	ELEKTROTIM (ELT)	Tak	Tak	Nie
5	ERBUD (ERB)	Tak	Tak	Nie
6	FABRYKA FARB I LAKIERÓW ŚNIEŻKA (SKA)	Tak	Nie	Nie
7	FERRO (FRO)	Tak	Nie	Nie
8	MFO (MFO)	Nie	Nie	Nie
9	MIRBUD (MRB)	Tak	Tak	Nie
10	MOSTOSTAL WARSZAWA (MSW)	Tak	Nie	Nie
11	MOSTOSTAL ZABRZE	Tak	Nie	Nie
12	POLIMEX MOSTOSTAL (PXM)	Tak	Nie	Nie
13	POZNAŃSKA KORPORACJA BUDOWLANA PEKABEX (PBX)	Tak	Nie	Nie
14	RAFAKO (RFK)	Tak	Tak	Nie

¹⁵ W rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki.

Lp.	Nazwa	Transakcje z podmiotami powiązanymi	Planowane lub podejmowane działania restrukturyzacyjne, które mogą mieć wpływ na wysokość opodatkowania podatnika lub podmiotów powiązanych	Rozliczenia podatkowe na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową
15	SELENA FM (SEL)	Tak	Nie	Nie
16	TORPOL (TOR)	Tak	Tak	Nie
17	TRAKCJA (TRK)	Tak	Tak	Nie
18	UNIBEP (UNI)	Tak	Tak	Nie
19	ZAKŁADY MAGNEZYTOWE ROPCZYCE (RPC)	Tak	Tak	Nie
20	ZUE (ZUE)	Nie	Nie	Nie

Źródło: informacje o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022.

5.3. Wnioski z badania

W ramach obsługi funkcji podatkowych w przedsiębiorstwie należy brać pod uwagę ryzyko podatkowe, które jest zależne od rodzaju działalności firmy, branży, w jakiej działa i samych przepisów podatkowych. Branża budowlana – ze względu na liczne i skomplikowane przepisy – jest uważana za jedną z trudniejszych w zakresie prowadzenia rachunkowości i rozliczeń podatkowych. Strategia podatkowa powinna brać pod uwagę ryzyko podatkowe, a przy wyborze strategii ostrożnej, jakiej dokonały badane spółki, należy ryzyko to minimalizować. Minimalizacja ryzyka to także sprawnie funkcjonujące procedury wewnętrzne, w tym kontrola wykonywanych czynności.

Niezwykle ważnym elementem jest strategia podatkowa w kontekście zarządzania funkcją podatkową w firmie, tj.: stosowane procedury wewnętrzne, odpowiedni podział obowiązków i odpowiedzialności w ramach organizacji. Zarząd jednostki wyznacza zasady i kierunek długookresowej strategii podatkowej (np. strategia ostrożna/konserwatywna tak jak w badanej grupie przedsiębiorstw), strategia ta wpisuje się w ogólną strategię biznesową danej jednostki. Na bazie tej strategii przyjmowane są odpowiednie procedury wewnętrzne – w badanej grupie były to

procedury minimalizujące ryzyko podatkowe, co jest zgodne z przyjętą przez nie strategią podatkową ostrożną. W strategii agresywnej celem byłaby optymalizacja podatkowa i płacenie jak najniższych podatków, przy wyższym poziomie ryzyka podatkowego.

W badanych spółkach zidentyfikowano następujące obszary dotyczące zarządzania funkcją podatkową:

- 1) strategiczny – skupiony na wyznaczaniu strategii podatkowej wpisującej się w etyczne zasady prowadzenia biznesu i w ogólną strategię firmy. W ramach niego dokonuje się wyboru między strategiami: konserwatywną/ ostrożną, zrównoważoną i agresywną. Strategia zrównoważona może zakładać zarówno minimalizację ryzyka podatkowego, jak i optymalizację płacenia podatków, stanowi kompromis między ostrożną, a agresywną i jako taka może przynosić najwięcej korzyści w długiej perspektywie czasowej.
- 2) operacyjny – skupiony na planowaniu operacyjnym, wdrażaniu procedur wewnętrznych dotyczących wszystkich aspektów podatkowych w firmie. Do procedur dochodzą szkolenia i komunikacja wymogów w dół organizacji na stanowiska operacyjne. Odpowiednie przypisanie odpowiedzialności za podatki i zakresu działania do każdego stanowiska. W ramach badania zidentyfikowano różne procedury, które podzielone zostały przez autorów na odpowiednie zakresy działań i odpowiedzialności. Wyszczególniono procedury dotyczące:
 - poprawnego i terminowego księgowania dokumentów oraz prawidłowego gromadzenia i przechowywania (archiwizacji) dokumentów,
 - prawidłowej kalkulacji zobowiązań podatkowych,
 - właściwego sporządzania i terminowego płacenia podatków oraz składania odpowiednich, poprawnie wypełnionych deklaracji podatkowych,
 - wykrywania i eliminowania błędów (doskonalenia systemu zarządzania).

Dla części operacyjnej niezwykle ważne jest stworzenie odpowiednich kanałów komunikacji zarówno regulacji wewnętrznych/procedur w dół organizacji, jak i stworzenie kanału, który umożliwi pracownikom bezpośrednie zgłaszanie nieprawidłowości oraz jednocześnie będzie zapewniać prawidłową ich analizę przez kierownictwo oraz odpowiednie reagowanie.

Badanie wykazało także, że spółki nie podejmują dobrowolnej współpracy z organami skarbowymi w zakresie Programu Współdziałania. Korzystanie z interpretacji podatkowych także nie jest szeroko stosowane w badanej grupie przedsiębiorstw. Z udostępnionych informacji wynika natomiast, że korzystają one z doradców podatkowych (70% badanych spółek ujawniło dobrowolnie informację o korzystaniu z doradców podatkowych)¹⁶.

16 Warto zwrócić uwagę, że część informacji wymieniona w ustawie o pdop jest obowiązkowa, natomiast część informacji spółki ujawniały dobrowolnie, co może oznaczać, że np. z doradców podatkowych korzystało więcej podmiotów, tylko nie wpisały tego do opublikowanej strategii.

Reasumując, przedstawione wyniki badania prowadzą do następujących wniosków:

- 1) wszystkie spółki wypełniły obowiązek wynikający z prawa podatkowego – zgodnie z art. 27c. ustawy o pdop podały do publicznej wiadomości informacje o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy;
- 2) prezentowane informacje są w pełni zgodne z wymogami prawa podatkowego, nie wykraczają poza zakres określony w ustawie o pdop. W przepisach podatkowych nie zdefiniowano, jakie konkretnie mają zawierać informacje, dlatego ujawniane w tym zakresie informacje różnią się między firmami. Większość podaje podatki i parapodatki, których jest płatnikiem lub podatnikiem. Niektóre firmy podają zakres odpowiedzialności, tzn. jakie stanowiska w organizacji są odpowiedzialne za funkcje podatkowe i w jakim zakresie, a także procedury wewnętrzne wdrożone w celu zarządzania funkcją podatkową;
- 3) informacje o realizowanej strategii podatkowej mają charakter narzucony przez ustawodawcę podatkowego i jedynie w niewielkim stopniu pokazują strategię podatkową z perspektywy zarządczej – jako narzędzie zarządzania spółką;
- 4) prezentowane informacje nie powinny przyjmować nazwy „informacje o realizowanej strategii podatkowej”, stanowią raczej zestaw wybranych informacji dotyczących zarządzania podatkami i adresowane są do jednego użytkownika – organów podatkowych;
- 5) przydatność prezentowanych informacji o realizowanej strategii podatkowej dla interesariuszy innych niż organy podatkowe pozostaje ograniczona. Ujawniane dane w niewielkim stopniu odzwierciedlają istotę zarządczą strategii podatkowej przedsiębiorstw. Nie ukazują jej spójności z celami biznesowymi, systemowego podejścia do zarządzania ryzykiem ani roli, jaką pełni w ramach zarządzania finansami spółki. Tylko w ograniczonym zakresie umożliwiają one wgląd w rzeczywiste mechanizmy funkcjonowania organizacji – głównie w przypadkach, gdy przedsiębiorstwa dobrowolnie zdecydowały się na szersze ujawnienia wykraczające poza obowiązki ustawowe. Należy jednak uwzględnić, że analiza takich dobrowolnych ujawnień obarczona jest istotnym ograniczeniem: część firm może wdrażać i stosować analogiczne procedury i praktyki, lecz nie decyduje się na ich publikację, co uniemożliwia formułowanie uogólnionych wniosków dla całej badanej populacji.

Jak okazało się po kilku latach obowiązywania przepisów o raportowaniu strategii podatkowej (obowiązują od 2019 roku), nie wnoszą one istotnych informacji z punktu widzenia odbiorcy, jakim są organy skarbowe. Z tego powodu zdecydowano w 2025 roku o usunięciu tych przepisów z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁷. Jednak jak wskazują trendy w całej Unii Europejskiej, informacje dotyczące strategii podatkowej, płaconych podatków w poszczególnych krajach (przy prowadzeniu biznesu w różnych jurysdykcjach) czy ryzyka podatkowego

¹⁷ Ustawa z dnia 25 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, *op. cit.*, uchylenie art. 27c z ustawy o pdop.

są bardzo istotne dla interesariuszy – zarówno właścicieli, kontrahentów czy społeczności zamieszkującej obszary, na których działa firma. W efekcie analizy okazało się, że część informacji może być przydatna dla interesariuszy innych niż organy podatkowe, ponieważ pozwala spojrzeć w głąb przedsiębiorstwa i upewnić się, jaką strategię, podejście do podatków przyjmuje zarząd, czy stosowane są procedury wewnętrzne, które ograniczają ryzyko podatkowe. Raportowanie strategii podatkowej, ryzyka podatkowego, jakiemu podlega jednostka, jest ważne dla interesariuszy i wymogi dotyczące tych ujawnień powinny zostać zawarte w przepisach bilansowych lub powinny być włączone do przepisów podatkowych i bilansowych, ale według zsynchronizowanego podejścia do problematyki (tak by nie powstawały różnice i by efektem nie była konieczność sporządzania jednego raportu bilansowego i drugiego podatkowego). Częściowo przedsiębiorstwo jest zobligowane do przedstawiania zagadnień podatkowych w związku z raportowaniem społecznej odpowiedzialności biznesu ESG, jeśli zagadnienia te są w jego ocenie istotne dla tego raportowania.

Reasumując, pewne informacje zawarte w publikowanej strategii podatkowej – zgodnie z wymogami prawa podatkowego – powinny być raportowane jako część sprawozdania finansowego, czy sprawozdania z działalności spółki, pod warunkiem, iż przybrałyby charakter bardziej zarządczy niż fiskalny. Propozycję raportowania informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym przedstawiono w kolejnym rozdziale.

Rozdział 6

Informacje o podatkach jako element sprawozdawczości finansowej spółki – propozycja modelu ujawnień

6.1. Założenia modelu ujawnień

Niniejszy rozdział prezentuje autorski model¹ ujawnień podatkowych, zaprojektowany jako integralny komponent sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa.

W opracowaniu modelu wykorzystano:

- 1) obecne rozwiązania w zakresie ujawniania informacji o podatkach wynikające z ustawy o rachunkowości,
- 2) rozwiązania w w/w zakresie wynikające z Komunikatu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 2025 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego,
- 3) wymagania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczące informacji o realizacji strategii podatkowej,
- 4) wyniki badań raportowania podatkowego przez spółki publiczne.

1 Przez model rozumie się „zbiór upraszczających założeń określonej teorii (model nominalny, teoretyczny), bądź też sam przedmiot lub zbiór przedmiotów (obiektów, zdarzeń) spełniających takie założenia (model realny danej teorii)”. Zob. na przykład K. G. Szymański, *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1988, s. 149. Model jest układem względnie odosobnionym, możliwie mało skomplikowanym, działającym analogicznie do oryginału. Zob. *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa 1995. Proponowany w niniejszej pracy model jest modelem realnym.

Prezentowany model ujawnień podatkowych ma charakter koncepcyjny i w założeniu stanowi punkt wyjścia do przyszłych badań empirycznych oraz jego praktycznej aplikacji. Model stanowi propozycję teoretyczną, która w przyszłości będzie podlegać weryfikacji w praktyce.

W konstrukcji modelu przyjęto określone założenia, które podzielono na dwa poziomy:

- poziom I – założenia ogólne przyjęte do opracowania modelu ujawnień podatkowych;
- poziom II – założenia dotyczące budowy modelu.

Założenia natury ogólnej (poziom I) dotyczą określenia użytkowników modelu i ich potrzeb informacyjnych oraz miejsca informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym.

Koncentrują się zatem na identyfikacji grup użytkowników sprawozdań finansowych oraz ich zróżnicowanych oczekiwaniach informacyjnych w obszarze danych podatkowych. Przyjęto podejście zgodne z koncepcją „różne informacje do różnych celów”, zakładającą, że poszczególne grupy interesariuszy – od ekspertów finansowych po osoby posiadające jedynie podstawową wiedzę biznesową – wymagają dostępu do danych o różnym stopniu szczegółowości. Przyjęto w nim założenie, że użytkownicy są znani i mają różne potrzeby informacyjne². W rezultacie model ujawnień został zaprojektowany jako wielowarstwowy i modułowy – informacja o podatkach przybiera formę wielopoziomowego ujawnienia w sprawozdaniu finansowym³, co umożliwi elastyczne dopasowanie zakresu prezentowanych informacji do potrzeb użytkownika.

Problem z użytkownikami sprawozdań finansowych, występujący zarówno w teorii, jak i w praktyce rachunkowości finansowej, dotyczy funkcjonowania dwóch sprzecznych teorii na ten temat. Jedna zakłada, że sprawozdania powinny być przeznaczone przede wszystkim dla „ekspertów”, natomiast druga stwierdza, że powinny one służyć wszystkim użytkownikom i w związku z tym odznaczać się większą zrozumiałością niż dotychczas⁴. W pierwszym podejściu twierdzi się,

2 E. S. Hendriksen stwierdza, że punktem wyjścia do wszelkich badań nad rachunkowością jest przyjęcie odpowiedniego założenia dotyczącego odbiorców sprawozdań finansowych, a więc przyjęcia założenia, że użytkownicy sprawozdań finansowych są nieznani i mają zbliżone potrzeby informacyjne lub znani i mają różne indywidualne potrzeby. Powyższe założenia wpływają znacząco na określenie celów i zakresu sprawozdań finansowych. W przypadku przyjęcia pierwszego założenia, sprawozdania finansowe powinny zawierać nie informacje, lecz dane z rachunkowości, natomiast w drugim przypadku powinny dostarczać istotnych informacji dla specjalnych modeli decyzyjnych użytkowników. por. E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Irwin, Homewood, Ill 1979, s. 102, za: K. S. Most, *Accounting Theory*, Grid, Columbus, Ohio 1977, s. 107.

3 Modele decyzyjne wymagają, aby sprawozdania finansowe zawierały informacje zdefiniowane jako „dane zorientowane na cel”, por. *Ibidem*, s. 116.

4 Por. badania w różnych krajach prowadzone w latach 70., 80. i 90. XX wieku, na przykład: FASB Discussion Memorandum, *Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, FASB, Stanford,

że użytkownik musi dysponować wiedzą z rachunkowości w rozsądnym zakresie, gdyż „(...) zrozumiałość nie oznacza koniecznie prostoty, czy też sytuacji, w której informacje muszą być prezentowane w elementarnej postaci, ponieważ wtedy mogłyby być one niezgodne z prawidłowym opisem skomplikowanej działalności ekonomicznej”⁵.

W opracowaniu modelu przyjęto założenie, że sprawozdanie finansowe jest przeznaczone zarówno dla tych, którzy dysponują odpowiednią wiedzą na jego temat, jak i dla tych, którzy co prawda wiedzy fachowej nie mają, ale są dobrze poinformowanymi użytkownikami, znają podstawy funkcjonowania biznesu (posiadają tak zwaną rozsądną wiedzę w tym zakresie) i są zainteresowani działalnością gospodarczą danego przedsiębiorstwa.

Kolejne założenie ogólne dotyczy miejsca ujawnień informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym. Proponuje się, aby informacje o podatkach stanowiły odrębną sekcję Informacji dodatkowej, w drugiej jej części – Dodatkowe informacje i objaśnienia (rys. 14).

Założenia dotyczące budowy modelu (poziom II)

Proponowany w niniejszej monografii **model dotyczy przedsiębiorstwa, które jest osobą prawną i sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości**.

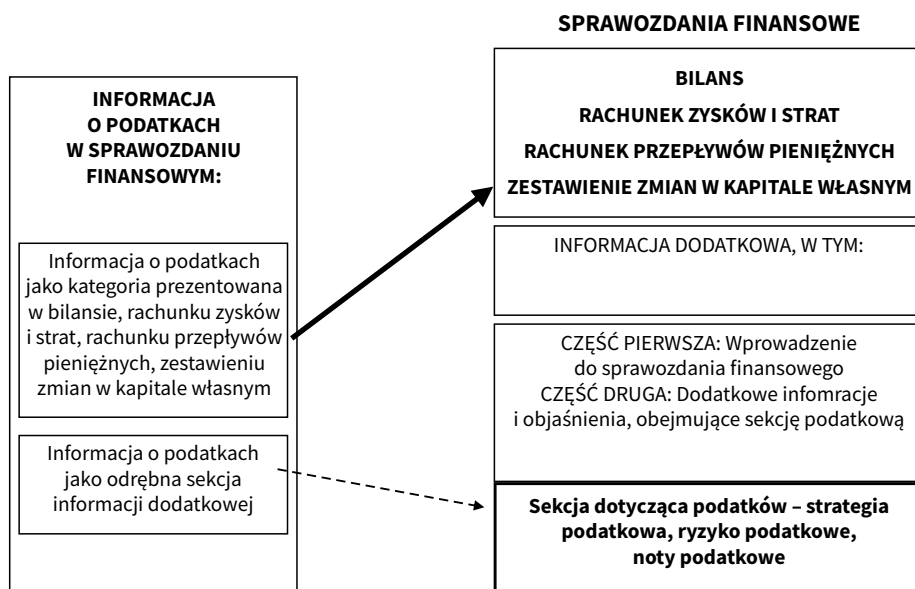
Wszystkie informacje o podatkach w sprawozdaniu finansowym są zebrane w jednym miejscu – w Informacji dodatkowej, w jej drugiej części Dodatkowe informacje i objaśnienia – w formie wyodrębnionej sekcji informacji o podatkach. Przyjmuje się, że informacje w tej sekcji są ujawniane na dwóch poziomach – poziomie podstawowym oraz uzupełniającym (por. rys. 15).

Poziom podstawowy ujawnień obejmuje informacje dotyczące strategii podatkowej, ogólne istotne informacje o podatkach oraz ujawnienia dotyczące ryzyka podatkowego i tego, jakie działania podejmuje przedsiębiorstwo, by ograniczyć ryzyko podatkowe działalności.

Poziom ujawnień uzupełniających obejmuje szczegółowe noty podatkowe – zawierające informacje dotyczące poszczególnych podatków: kosztowych, obrotowych i dochodowych. Dodatkowo może obejmować inne noty związane z podatkami (np. informacje o postępowaniach podatkowych).

Connecticut 1974; T. A. Lee, D. P. Tweedie, *Accounting Information: An Investigation of Private Shareholders' Understanding*, „Accounting and Business Research” 1975, zima; T. A. Lee, *Company Financial Accounting*, VNR, London 1986; *Improving Business Reporting, Improving Business Reporting: A Customer Focus*, AICPA Special Committee on Financial Reporting, New York 1994.

5 *The Corporate Report*, Discussion Paper, ASSC, London 1975, s. 28–29. W tak zwanym raporcie Trueblooda można natomiast przeczytać, że „(...) informacje z rachunkowości powinny być tak prezentowane, aby były zrozumiałe zarówno dla tych, którzy, nie posiadając wiedzy z rachunkowości, są dobrze poinformowanymi użytkownikami, jak i tych, którzy są ekspertami. W efekcie przygotowanie raportów finansowych zrozumiałych tylko dla użytkowników mających wiedzę z tej dziedziny powoduje powstanie nierównowagi i uprzedzeń”, por. R. Trueblood, *Objectives of Financial Statements, The Report of a Study Group*, AICPA, New York 1973.



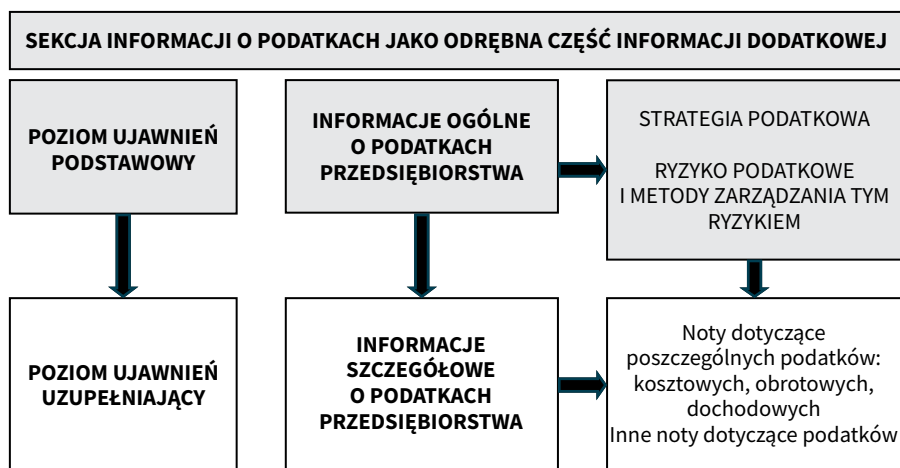
Rysunek 14. Informacje o podatkach jako element sprawozdania finansowego

Źródło: opracowanie własne.

W sekcji informacji o podatkach powinno mieć miejsce odesłanie do informacji o podatkach raportowanych przez przedsiębiorstwo zgodnie z wymogami dla sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Aktualnie według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości „Zakres informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w art. 45 ustawy, dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji” informacje dotyczące podatków są rozproszone w różnych częściach informacji dodatkowej. Zebranie ich w jedną sekcję ułatwiłoby analizę ryzyka podatkowego i zarządzania podatkami w przedsiębiorstwie. Informacje aktualnie wymagane zostałyby przeniesione do sekcji podatkowej, oprócz informacji o środkach pieniężnych zgromadzonych na rachunku VAT w banku (ta informacja pozostałaby w części informacji dodatkowej do bilansu)⁶.

⁶ Informacje o środkach pieniężnych zgromadzonych na rachunku VAT w banku, o którym mowa w: a) art. 62a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 z późn. zm.), b) art. 3b ust. 1 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 924, 1358, 1488 i 1933) – ponieważ przedsiębiorstwo ma tylko ograniczoną możliwość dysponowania tymi pieniędzmi, może je wydać tylko na opłaty podatków, ubezpieczeń społecznych itp.



Rysunek 15. Model ujawniania informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne.

Wydzielona sekcja powinna zawierać kompleksową informację o podatkach, dlatego zdaniem autorów, z obecnie obowiązującej informacji dodatkowej należałoby przenieść do wyodrębnionej sekcji poniższe ujawnienia:

- 1) notę podatkową ustrukturyzowaną pokazującą przejście między wynikiem brutto z rachunku zysków i strat a podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym⁷;
- 2) notę o podatku dochodowym odroczonym / aktywach i rezerwach z tytułu podatku odroczonego;
- 3) informacje o dochodach z tytułu ukrytych zysków w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.) – w przypadku podatników opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek⁸;
- 4) informacje o kwotach z tytułu opodatkowania jednostki w bieżącym okresie sprawozdawczym globalnym podatkiem wyrównawczym, krajowym podatkiem wyrównawczym i podatkiem wyrównawczym od niedostatecznie opodatkowanych zysków, o których mowa w ustawie z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych⁹;

⁷ Aktualnie część 2 pkt 6 dodatkowych informacji i objaśnień według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

⁸ Aktualnie część 1 pkt 17a dodatkowych informacji i objaśnień według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

⁹ Aktualnie część 2 pkt 13 dodatkowych informacji i objaśnień według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

- 5) informacje o korzystaniu z doradców podatkowych oraz o kosztach tych usług poniesionych w roku obrotowym (obecnie obowiązkowo raportuje się koszty dotyczące usług doradztwa podatkowego¹⁰, ale tylko w odniesieniu do tych usług kupowanych od firmy, która przeprowadza audyt).

Oprócz aktualnie obowiązujących ujawnień na temat podatków należy rozbudować sekcję informacji podatkowej o ujawnienia o podatkach w podziale na obrotowe, kosztowe i dochodowe – zgodnie ze Stanowiskiem Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego.

Reasumując, sekcja informacji o podatkach – stanowiąca wyodrębnioną część Informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa – obejmuje dwie grupy informacji:

- 1) pierwsza część to ogólne informacje, w tym: elementy strategii podatkowej przedsiębiorstwa – będącej częścią strategii biznesowej, informacje o ryzyku podatkowym i sposobach jego ograniczania w przedsiębiorstwie oraz inne ogólne informacje dotyczące podatków;
- 2) druga część to informacje – liczbowe i opisowe – dotyczące poszczególnych podatków, w tym m.in. kwoty podatków i ich udziału w poszczególnych kategoriach finansowych przedsiębiorstwa w podziale na podatki kosztowe, obrotowe i dochodowe, nota ustrukturyzowana dotycząca podatku dochodowego, inne noty podatkowe.

6.2. Sekcja informacji o podatkach – informacje ogólne

Informacje ogólne Sekcji informacji o podatkach obejmują dwie części: ujawnienia dotyczące strategii podatkowej oraz ujawnienia na temat ryzyka podatkowego i metod zarządzania tym ryzykiem.

Pierwszy element sekcji informacji o podatkach to opis **strategii podatkowej** przyjętej przez przedsiębiorstwo, który powinien zawierać w szczególności takie informacje jak (por. tab. 8):

- 1) rodzaj strategii podatkowej,
- 2) wdrożone procedury wewnętrzne dotyczące zarządzania podatkami,
- 3) podział obowiązków i odpowiedzialności dotyczących zarządzania podatkami,
- 4) informacje o *tax compliance*,
- 5) kontrola wewnętrzna dotycząca zarządzania podatkami,
- 6) inne istotne informacje.

¹⁰ Część 5 pkt 6 informacji dodatkowej z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

Tabela 8. Opis strategii podatkowej przyjętej przez przedsiębiorstwo

Lp.	Ujawnienia	Opis
1.	Rodzaj strategii podatkowej	Należy wskazać wybraną strategię – konserwatywną (ostrożną), zrównoważoną (tj. pośrednią i optymalizującą zobowiązania podatkowe i minimalizującą ryzyko podatkowe) lub agresywną (skoncentrowaną na minimalizacji płaconych podatków). Należy przedstawić sposób, w jaki strategia podatkowa wpisuje się w ogólną strategię biznesową firmy (strategia biznesowa zwykle przedstawiana jest w sprawozdaniu z działalności, a prezentowane w tej części informacje powinny być spójne z ogólną strategią przedsiębiorstwa).
2.	Wdrożone procedury wewnętrzne dotyczące zarządzania podatkami	Należy zamieścić opis przyjętych – w ramach realizacji założonej strategii podatkowej – wewnętrznych procedur, takich jak procedury dotyczące obiegu i księgowania dokumentów, instrukcje wystawiania faktur sprzedażowych, procedury należytej staranności, procedury dotyczące właściwego i terminowego wypełniania deklaracji podatkowych i zapłaty podatków itp.
3.	Podział obowiązków i odpowiedzialności dotyczących zarządzania podatkami	Należy przypisać do stanowisk w organizacji odpowiednie zakresy działalności i odpowiedzialności za rozliczenia podatkowe ^a .
4.	Informacje o <i>tax compliance</i>	Należy wskazać, czy firma realizuje zasady <i>tax compliance</i> , tj. zgodności podatkowej w rozumieniu zgodności z przepisami ^b .
5.	Kontrola wewnętrzna dotycząca zarządzania podatkami	Należy wskazać, czy i jakie istnieją mechanizmy kontroli wewnętrznej dotyczącej obszaru podatkowego, które umożliwiają wczesne wykrywanie nieprawidłowości i ciągłe doskonalenie ^c .

^a Przypisanie obowiązków i odpowiedzialności do stanowisk może wyglądać następująco: Zarząd – zatwierdza strategię podatkową i ponosi odpowiedzialność za jej realizację; Dyrektor Finansowy (CFO) lub Główny Księgowy – nadzoruje funkcję podatkową oraz zarządza ryzykiem podatkowym, często także podpisuje deklaracje ponosząc odpowiedzialność za obliczenie podatku i prawidłowe wypełnienie deklaracji; Dział podatkowy lub księgowość – realizuje działania operacyjne, tj. księguje dokumenty, przygotowuje dane, rozlicza i przygotowuje deklaracje.

^b Wymaga to stosowania m.in.: bieżącego monitorowania zmian legislacyjnych, analizy ich wpływu na działalność biznesową przedsiębiorstwa, ciągłego wdrażania zmian w politykach i procedurach wewnętrznych, systematycznych szkoleń dla pracowników odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe.

^c System kontroli podatkowej może obejmować m.in. mechanizmy kontroli deklaracji podatkowych, kontrolę poprawności stawek VAT, kontrolę dokumentów źródłowych (faktur, umów), a także okresowe audyty wewnętrzne lub zewnętrzne dotyczące rozliczeń podatkowych itd. Zidentyfikowane nieprawidłowości lub ryzyka są dokumentowane, a następnie wdrażane są działania korygujące lub naprawcze oraz zapobiegawcze, tak by podobna sytuacja nie pojawiła się w przyszłości.

Źródło: opracowanie własne.

Drugi element sekcji informacji o podatkach – informacje ogólne – to opis **Ryzyka podatkowego i metod zarządzania tym ryzykiem**, który powinien zawierać w szczególności takie informacje jak (por. tab. 9):

- 1) transakcje z krajami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową lub rajami podatkowymi,
- 2) transakcje z podmiotami powiązanymi i przyjęte zasady dotyczące cen transferowych,
- 3) działania restrukturyzacyjne,
- 4) informacje o dobrowolnej współpracy z Krajową Administracją Skarbową w ramach Programu Współdziałania,
- 5) raportowanie schematów podatkowych,
- 6) informacje o uzyskanych interpretacjach podatkowych / WIS w okresie sprawozdawczym,
- 7) korzystanie z usług doradców podatkowych,
- 8) inne istotne informacje.

Tabela 9. Opis ryzyka podatkowego i metod zarządzania tym ryzykiem

Lp.	Ujawnienia	Opis
1.	Transakcje z krajami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową lub rajami podatkowymi	Należy podać transakcje realizowane z kontrahentami mającymi siedzibę w tzw. rajach podatkowych, czyli jurysdykcjach oferujących niskie lub zerowe opodatkowanie przy jednoczesnym braku transparentności, ich zakres, wartości oraz to, czego dotyczyły – jeśli są istotne z bilansowego punktu.
2.	Transakcje z podmiotami powiązanymi i przyjęte zasady dotyczące cen transferowych	Należy podać transakcje z podmiotami powiązanymi – ich zakres, wartości oraz to, czego dotyczyły, a także ujawnić zasady ustalania cen transferowych ^a .
3.	Działania restrukturyzacyjne	Należy podać działania restrukturyzacyjne – przekształcenia, połączenia, aporty, które mogą wpływać na zobowiązania podatkowe ^b .
4.	Informacje o dobrowolnej współpracy z Krajową Administracją Skarbową	Należy podać informacje o tym, czy przedsiębiorstwo stosuje dobrowolne formy współpracy z Krajową Administracją Skarbową, np.: Program Współdziałania ^c z (KAS), procedury uprzednich porozumień cenowych (APA) ^d .
5.	Raportowanie schematów podatkowych	Należy podać liczbę zgłoszonych schematów, typy podatków, których dotyczyły.

Lp.	Ujawnienia	Opis
6.	Informacje o uzyskanych interpretacjach podatkowych / WIS w okresie sprawozdawczym informacje o uzyskanych interpretacjach podatkowych / WIS w okresie sprawozdawczym	Należy podać, czy spółka występowała o interpretację, a jeśli tak – w jakim zakresie i czy uzyskano rozstrzygnięcia pozytywne czy nie ^e .
7.	Korzystanie z usług doradców podatkowych	Należy podać, czy spółka korzystała z usług doradców podatkowych w obszarach wymagających specjalistycznej wiedzy, a jeśli tak – w jakim zakresie.

^a Zarządzanie ryzykiem w zakresie transakcji z podmiotami powiązаныmi obejmuje sporządzanie: wymaganej dokumentacji cen transferowych (local file i master file) oraz odpowiednich deklaracji, analiz porównawczych (benchmark), wewnętrznych kalkulacji rentowności operacji między podmiotami powiązаныmi itd.

^b Restrukturyzacja przyjmuje różne formy, tj. np. jest to zmiana modelu biznesowego lub przekształcenia prawne. Działania te co do zasady mają na celu poprawę efektywności, rentowności lub optymalizację kosztów, ale z perspektywy prawa podatkowego niosą ryzyko. Ryzyko podatkowe istnieje, jeśli skutki podatkowe restrukturyzacji nie są jednoznacznie określone w przepisach podatkowych albo istnieje możliwość, że organy podatkowe zinterpretują je inaczej niż przedsiębiorstwo. Dotyczy to takich działań jak np.: przekształcenia/ zmiany formy prawnej (np. jednoosobowa działalność gospodarcza na sp. z o.o.), fuzje, podziały, aporty w tym wniesienie zorganizowanych części przedsiębiorstwa, likwidacja zakładów zagranicznych, zmiany w łańcuchu dostaw lub własności intelektualnej w grupach kapitałowych, reorganizacja zatrudnienia (outsourcing, tworzenie centrów usług wspólnych), przeniesienie rezydencji podatkowej do innego kraju.

Przy restrukturyzacjach międzynarodowych może dojść do zmian w podziale funkcji, ryzyk i aktywów między podmiotami powiązаныmi, co może powodować: konieczność rozliczenia np. *exit fee* (opłaty za utratę funkcji lub wartości rynkowej), obowiązek aktualizacji dokumentacji cen transferowych, może także spowodować spór z organami podatkowymi co do rynkowego charakteru transakcji restrukturyzacyjnej lub jej zakresu. Restrukturyzacje, które nie mają uzasadnienia gospodarczego, a ich głównym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej, mogą zostać zakwestionowane na podstawie ogólnej klauzuli obejścia prawa (art. 119a Ordynacji podatkowej), co oznacza, że organy podatkowe mogą pominąć skutki transakcji i określić je bez brania tej transakcji pod uwagę, co oznacza naliczenie zobowiązania podatkowego plus ewentualnych sankcji, kar czy odsetek.

W przypadku planowania restrukturyzacji firmy podejmują działania ograniczające ryzyko podatkowe np.: przeprowadzają analizę skutków podatkowych (*due tax diligence*) w zakresie podatku dochodowego od prowadzonej działalności gospodarczej, w zakresie VAT, podatku od czynności cywilno-prawnych, podatku u źródła (WHT), raportowania schematów podatkowych (MDR – *Mandatory Disclosure Rules*) itp., występują o uzyskanie interpretacji indywidualnej lub opinii zabezpieczającej (art. 119y Ordynacji Podatkowej) tworzą wewnętrzną pełną dokumentację restrukturyzacji, tj. uchwały, umowy, analizy finansowe i podatkowe, opinie prawne itp.

^c Forma dobrowolnego, partnerskiego podejścia do kontroli podatkowej przeznaczona dla dużych przedsiębiorstw. Mogą one zawrzeć takie porozumienie z Szefem KAS i zobowiązuja się do transparentnego ujawniania istotnego ryzyka podatkowego oraz prowadzenia w firmie wewnętrznego nadzoru nad funkcjami podatkowymi.

^d „APA (*advance pricing arrangements*) to inaczej formalne porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych między podatnikiem a organem podatkowym. Jest to rodzaj umowy zawieranej między podatnikiem a organem podatkowym, w której organ akceptuje wybór i sposób stosowania metody weryfikacji ceny transferowej stosowanej w relacjach podatnika i podmiotów z nim powiązanych. Porozumienie takie przybiera formę decyzji administracyjnej, organem właściwym do jego zawarcia jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej.” *Uprzednie porozumienie cenowe (APA)*, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/procedury-map-i-apa-statystyki/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa> (dostęp: 31.07.2025).

^e Uzyskanie interpretacji pozwala podatnikowi potwierdzić, że określony sposób działania jest zgodny z aktualną wykładnią przepisów lub odrzucić taki model postępowania jako niezgodny z przepisami. Warto zaznaczyć, że interpretacje mogą dotyczyć również zdarzeń przyszłych. Oprócz typowych interpretacji podatkowych można składać także wnioski o Wiążącą Informację Stawkową w celu potwierdzenia, że stosowana stawka VAT jest prawidłowa, co jest ważne, gdy klasyfikacja towarów lub usług do VAT jest niejednoznaczna.

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że informacje dotyczące podatków w części ogólnej, mające na celu budowanie zaufania interesariuszy do organizacji, powinny odzwierciedlać specyfikę jej działalności, być rzeczowe i konkretne. Proponowana powyżej ich struktura informacyjna jest jedynie przykładowa, ponieważ nie jest możliwe opracowanie uniwersalnego wzorca dla wszystkich przedsiębiorstw.

W części szczegółowej sekcji informacji o podatkach, w której są odniesienia do konkretnych liczb mających wpływ na wartości prezentowane w sprawozdaniu finansowym, możliwa jest standaryzacja not podatkowych. Propozycja ich struktury informacyjnej jest przedstawiona w kolejnym podrozdziale.

6.3. Sekcja informacji o podatkach – informacje szczegółowe

Oprócz informacji ogólnych prezentowanych w poprzednim podrozdziale, w ramach ujawnień podatkowych proponuje się zamieścić także noty szczegółowe odnoszące się do konkretnych liczb i operacji prezentowanych w bilansie, rachunku zysków i strat czy przepływach pieniężnych. Autorzy proponują podzielić tę część sekcji informacji o podatkach na cztery elementy, tj. noty dotyczące:

- 1) podatku dochodowego od prowadzonej działalności,
- 2) podatków obrotowych,
- 3) podatków kosztowych,
- 4) kwot poszczególnych podatków – zestawienie zbiorcze.

Poniżej przedstawiono skróconą strukturę not oraz ich zakres informacyjny, a także regulacje podatkowe, do których się odnoszą (por. tab. 10).

Tabela 10. Struktura not szczegółowych w sekcji informacji o podatkach

Lp.	Tytuł ujawnienia	Treść ujawnienia – skrót	Regulacje, których dotyczą noty
NOTY DOTYCZĄCE PODATKU DOCHODOWEGO OD DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ			
1	Uzgodnienie zysku brutto do podstawy opodatkowania oraz informacje o podatku dochodowym	zysk brutto, korekty podatkowe (koszty niestanowiące kosztu uzyskania przychodu, przychody nieopodatkowane, ulgi), podstawa opodatkowania, podatek dochodowy należny	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (standardowe opodatkowanie)
2	Podatek dochodowy odroczony	podatek dochodowy odroczony, aktywa i rezerwy z tytułu podatku odroczonego	Ustawa o rachunkowości, Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 Podatek dochodowy.
3	Dochody z tytułu ukrytych zysków (estoński CIT)	rodzaj świadczenia, kwota i uzasadnienie podatkowe. Dotyczy wyłącznie podatników ryczału od dochodów spółek	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek) art. 28m
4	Podatek minimalny	przychody podatkowe, koszty podatkowe, strata/niski zysk, podatek minimalny obliczony, podatek minimalny zapłacony. Wskazać ewentualne zwolnienia, możliwość odliczenia w przyszłości od podatku dochodowego	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (podatek minimalny) – art. 24ca
5	Efektywna stawka podatkowa	zysk brutto, podatek dochodowy należny, efektywna stawka	Wskaźnik, który pokazuje realne obciążenia podatkowe
6	Podatek wyrównawczy	jurysdykcja (kraj), efektywna stawka podatkowa, kwota podatku wyrównawczego	Ustawa o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych ¹¹ , Dyrektywa UE 2022/2523

¹¹ Ustawa zmieniała odpowiednie ustawy tj.: ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie

Tab. 10 (cd.)

Lp.	Tytuł ujawnienia	Treść ujawnienia – skrót	Regulacje, których dotyczą noty
7	Inne podatki dochodowe	podatek od przychodów z budynków, podatek u źródła	Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych
NOTY DOTYCZĄCE PODATKÓW OBROTOWYCH			
8	Podatki obrotowe	podatek VAT, akcyzowy i in.	Ustawa o podatku od towarów i usług, Ustawa o podatku akcyzowym i inne szczególnie przy prowadzeniu działalności w innych krajach
NOTY DOTYCZĄCE PODATKÓW KOSZTOWYCH			
9	Podatki i opłaty kosztowe	podatki i opłaty w kosztach (np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu, opłata środowiskowa itd.)	Różne przepisy
NOTY DOTYCZĄCE PODATKÓW – inne zagadnienia nieuwzględnione powyżej			
10	Inne istotne informacje	opis innych zobowiązań podatkowych lub spornych kwestii m.in. postępowania podatkowych, ZUS itp.	Różne przepisy
11	Inne istotne informacje	Nota zbiorcza – kwoty poszczególnych podatków – zestawienie	Różne przepisy

Źródło: opracowanie własne.

Nota, która już obecnie funkcjonuje w sprawozdaniu finansowym to nota dotycząca **uzgodnienia wyników księgowych (zysk/strata brutto) z podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym** od osób prawnych (w sprawozdaniach finansowych sporządzanych według Ustawy o rachunkowości ma charakter ustrukturyzowany). Nota ta dotyczy podatników opodatkowanych klasycznym

informacji podatkowych z innymi państwami oraz ustawę z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

podatkiem dochodowym od osób prawnych¹², tj. tych, którzy nie wybiorą opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Powinna ujawniać pełny zakres korekt, tj.: pozycji zwiększających i zmniejszających podstawę opodatkowania, odliczeń i ulg oraz wpływ tych korekt na bieżący podatek dochodowy. Pozycją wyjściową jest zysk (strata) brutto za dany rok – z rachunku zysków i strat, następnie korekty dotyczące przychodów: przychody zwolnione z opodatkowania, przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, przychody podlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, ujęte w księgach rachunkowych lat ubiegłych. W dalszej części noty przedstawia się korekty kosztów: koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów w bieżącym roku, koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów w roku bieżącym, ujęte w księgach lat poprzednich, stratę z lat poprzednich – podlegającą odliczeniu od podstawy opodatkowania w roku bieżącym, inne zmiany podstawy opodatkowania. Następnie prezentowana jest wyliczona podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym, która jest równa z podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym ujętą deklaracji rocznej podatku dochodowego od osób prawnych¹³ za dany rok obrotowy (podatkowy). Ostatnim elementem ujawnianym w nocie jest podatek dochodowy bieżący, który odpowiada wartości ujętej w deklaracji rocznej tj. cała kwota podatku minus zapłacone w danym roku zaliczki na podatek stanowi zobowiązanie lub należność, wartość ta powinna być zgodna z wartością podatku dochodowego bieżącego wynikającego z rocznego zeznania podatkowego dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych (aktualnie to jest druk CIT-8 wraz z załącznikami). W nocie przewidziano możliwość szczegółowego ujęcia informacji lub podania tylko wartości łączne dla roku bieżącego¹⁴. Struktura tej noty nie wynika z przepisów ustawy o rachunkowości, tylko z opublikowanej struktury sprawozdania finansowego w xml (por. tab. 11).

12 19%, 9% podatku dochodowego, wyłączenie kosztów niestanowiących kosztów podatkowych i wyłączenie przychodów podatkowych itd. Ustawa o pdop.

13 Druk CIT-8.

14 Co do szczegółowości ujawnień istotne są odpowiedzi Ministerstwa Finansów udzielone na zadawane pytania w tym zakresie. „Rozliczenie różnicy pomiędzy podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym a wynikiem finansowym (zyskiem, stratą) brutto wypełniają wyłącznie jednostki do tego zobowiązane. Jednostki te powinny wypełnić dane w części ustrukturyzowanej co najmniej w wersji podstawowej, tj. zawierającej tylko główne punkty – na poziomie pozycji oznaczonych od A. Zysk (strata) brutto za dany rok (...) do K. Podatek dochodowy. Jednocześnie jednostka może przyjąć, że będzie wykazywała informacje uszczegóławiające (poszczególne pozycje o wartościach większych bądź równych 20 tys. zł) wraz z podstawą prawną. Schemat zawiera pola dla wskazania artykułu, ustępu, punktu i litery z ustawy CIT, jednak obowiązkowo wskazać należy jedynie artykuł (ustęp, punkt i litera są opcjonalne). W dołączanym do sprawozdania finansowego dodatkowym, nieustrukturyzowanym pliku np.: WORD, EXCEL, PDF, jednostki nie mają obowiązku ponownego wykazywania tych samych danych/informacji, które zostały wskazane w części ustrukturyzowanej (od A do K). Zgodnie z art. 50 ust. 1 uor, informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.” *E-sprawozdania finansowe. Pytania*

Tabela 11. Nota podatkowa według formy ustrukturyzowanej xml

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	z zysków kapitałowych	z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	art.	ust.	pkt	lit.	Wartość łączna	z zysków kapitałowych	z innych źródeł przychodów
A. Zysk (strata) brutto za dany rok											
B. Przychody zwolnione z opodatkowania (trwałe różnice pomiędzy zyskiem/stratą dla celów rachunkowych a dochodem/stratą dla celów podatkowych), w tym:											
1)...											
2)...											
C. Przychody niepodlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, w tym:											
1)...											
2)...											
D. Przychody podlegające opodatkowaniu w roku bieżącym, ujęte w księgach rachunkowych lat ubiegłych, w tym:											
1)...											

i odpowiedzi. Z jaką szczegółowością należy wypełnić notę podatkową, <https://www.podatki.gov.pl/e-sprawozdania-finansowe/pytania-i-odpowiedzi/#wypelnianie-specyficznych-pozycji> (dostęp: 30.07.2025).

[illegible]

Tab. 11 (cd.)

Pozycja	Rok bieżący								Rok ubiegły		
	Wartość łączna	z zysków kapitałowych	z innych źródeł przychodów	Podstawa prawna:	art.	ust.	pkt	lit.	Wartość łączna	z zysków kapitałowych	z innych źródeł przychodów
2)...											
I. Inne zmiany podstawy opodatkowania, w tym:											
1)...											
2)...											
J. Podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym											
K. Podatek dochodowy											

Źródło: struktura xml dla załącznika 1.

Należy podkreślić, że zakres informacji dla podatku dochodowego bieżącego zawartych w ww. nocie jest wystarczający. Aktualnie w strukturze sprawozdania finansowego nota powyższa występuje zaraz po głównych elementach sprawozdania, tj. po bilansie, rachunku zysków i strat, przepływach pieniężnych i zestawieniu zmian w kapitale, co wynika ze struktury xml.

Po tej nodzie można ująć notę dotyczącą **podatku dochodowego odroczonego**, jeśli jednostka nie korzysta ze zwolnienia i oblicza aktywa oraz rezerwy z tytułu podatku odroczonego¹⁵.

Jeśli podatnik wybierze szczególny rodzaj opodatkowania, tj. **opodatkowanie ryczałtem od dochodów spółek**¹⁶ to powyższe ujawnienie (wykazane w tabeli 11) należy zastąpić ujawnieniem:

- przychodów opodatkowanych,
- dochodu z tytułu ukrytych zysków¹⁷,

¹⁵ Ze względu na to, że zagadnienie to regulują przepisy bilansowe i są to kategorie wyłącznie bilansowe, w tym opracowaniu zostanie pominięte. Podatek odroczony jest kategorią bilansową, mimo że obliczany jest na podstawie przepisów podatkowych i przedstawia efekt różnic w czasie ujęcia bilansowego i podatkowego.

¹⁶ Tzw. estoński CIT – rozdział 6b ustawy o pdop, art. 28c–28t.

¹⁷ Art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy o pdop.

- dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

W tym modelu opodatkowaniu podlegają m.in. tzw. „ukryte zyski”, tj. świadczenia, które nie są klasyczną dywidendą, ale powodują przekazanie zysku na rzecz udziałowców lub podmiotów powiązanych¹⁸. Obowiązek podatkowy występuje co do zasady przy wypłacie/realizacji świadczeń.

W nocie należy ujawnić kategorię i podstawę prawną tzw. „ukrytych zysków”, tj. przedstawić m.in.: rodzaj świadczenia, okres, kwotę podlegającą opodatkowaniu.

Prezentacja tego typu informacji jest interesująca dla organów podatkowych oraz inwestorów, ponieważ pozwala ocenić, czy spółka prawidłowo stosuje zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, należy podkreślić, że celem tego opodatkowania jest pozostawianie zysków w spółce, co ma wspierać inwestycje i służyć reinwestowaniu zysków. W informacjach do noty należy podać, że spółka rozlicza podatek dochodowy na zasadach ryczałtu od dochodów spółek (tzw. Estoński CIT). Należy umieścić informacje, czy cały rok obrotowy podlegał takiemu opodatkowaniu oraz inne istotne informacje. W nocie przedstawia się zdarzenia podatkowe determinujące kwotę podatku (por. tab.12).

18 Zgodnie z art. 28m ust. 3 ustawy o pdop: „Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności: 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi, akcjonariuszowi albo wspólnikowi, w tym za pośrednictwem utworzonych z zysku funduszy, lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi; 2) świadczenia wykonane na rzecz: a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu, b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym; 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji; 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia; 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji), ze zmniejszenia wartości udziału (akcji), z wystąpienia wspólnika ze spółki, ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce; 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego; 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju; 8) wydatki na reprezentację; 9) dopłaty wypłacone w przypadku połączenia lub podziału podmiotów; 10) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę; 11) zysk przeznaczony na uzupełnienie udziału kapitałowego wspólnika spółki; 12) świadczenia pieniężne i niepieniężne wypłacone w przypadku zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce.”

Tabela 12. Nota dotycząca ryczałtu od dochodów spółek

Zdarzenie podatkowe	Kwota netto (PLN)	Stawka podatku CIT	Podatek należny (PLN)	Podstawa prawna
Dystrybucja zysku dla wspólników				
Ukryte zyski (np. świadczenie nienależne) w tym:				
Wydatki niezwiązane z działalnością w tym:				
Przychody z przekształcenia – zmiana formy prawnej				
Razem podatek dochodowy w okresie, w tym podatek zapłacony w okresie:				

Źródło: opracowanie własne.

Kolejnym istotnym ujawnieniem jest **podatek minimalny krajowy**¹⁹ płacony przez określone przedsiębiorstwa w przypadku straty podatkowej lub zbyt niskiej rentowności. Ujawnienia te powinny zawierać metodę obliczenia podatku minimalnego, tj.: przychody, koszty, ewentualne wyłączenia, kwotę podatku minimalnego obliczoną i zapłaconą oraz ewentualne odliczenie podatku minimalnego od „normalnego” podatku dochodowego. Należy wskazać okresy, których dotyczy podatek minimalny (rok obrachunkowy/fiskalny) oraz jego oddziaływanie na przepływy pieniężne i pozycje bilansu.

Nota powinna zawierać dodatkowe wyjaśnienia opisowe – przykładowe podano poniżej:

- 1) spółka monitoruje wskaźnik rentowności²⁰ w celu ustalenia obowiązku zapłaty podatku minimalnego. Na dzień bilansowy Spółka nie spełnia/spełnia kryteria do opodatkowania podatkiem minimalnym za rok podatkowy zakończony 31 grudnia 20XX r., lub
- 2) spółka jest zwolniona z obowiązku stosowania przepisów o podatku minimalnym na podstawie art. 24ca ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹⁹ Ustawa o pdop, art. 24ca.

²⁰ W rozumieniu art. 24ca ust. 1 ustawy o pdop.

W przypadku opisanym w pkt 1, jednostka powinna podać sposób obliczenia podatku (metoda ogólna lub uproszczona) oraz adnotację, że kierownictwo dokonało oceny przewidywanych wyników operacyjnych oraz struktury kosztów w celu ustalenia, czy podatek minimalny ma zastosowanie. W tekście należy wyjaśnić (i opisać) stosowane wyłączenia i interpretacje (np. zwolnienia podmiotowe) oraz ewentualne ryzyko sporu z organami podatkowymi. Ze względu na to, że regulacja jest nowa i nie ma wielu interpretacji podatkowych jej dotyczących, istnieje ryzyko odmiennej interpretacji przez organy podatkowe, co może wpłynąć na wysokość zobowiązania w przyszłości. Kierownictwo szacuje, że w kolejnych latach podatkowych zapłacony podatek minimalny będzie odliczony²¹ /nie będzie odliczony od „normalnego” podatku dochodowego od osób prawnych.

Jeśli występuje podatek minimalny, jednostka ujmuje jego wartość w pozycji Podatek dochodowy bieżący w rachunku zysków i strat oraz w Zobowiązaniach krótkoterminowych – w bilansie. Najbardziej czytelne byłoby ujęcie go w odrębnej pozycji uszczegóławiającej te elementy sprawozdania finansowego. Uszczegółowienie może nastąpić także w notce w ramach informacji dodatkowej (por. tab. 13).

Tabela 13. Nota dotycząca podatku minimalnego

Podatek dochodowy minimalny	Kwota (PLN) za okres 1.01.20XX– –31.12.20XX
Metoda obliczenia podatku minimalnego (należy podać, czy ogólna czy uproszczona)	
Podstawa prawna art... ustawy o pdop	
Przychody	
Koszty	
Podstawa opodatkowania podatkiem minimalnym	
Stawka podatku minimalnego	
Razem podatek dochodowy minimalny w okresie	

²¹ Zgodnie z art. 24ca ust. 15 ustawy o pdop.

Tab. 13 (cd.)

Podatek dochodowy minimalny	Kwota (PLN) za okres 1.01.20XX– –31.12.20XX
Zobowiązanie z tytułu podatku minimalnego na dzień bilansowy 31.12.20XX	
Podatek minimalny podlegający odliczeniu w kolejnych okresach sprawozdawczych, w tym: 1) kwota z okresu ... podlegająca odliczeniu w okresie... 2) kwota z okresu ... podlegająca odliczeniu w okresie... 	
Podatek minimalny nie podlegający odliczeniu w kolejnych okre- sach sprawozdawczych	

Źródło: opracowanie własne.

Kolejna nota dotyczy **efektywnej stawki podatkowej** przed uwzględnieniem podatku wyrównawczego (por. tab. 14).

Tabela 14. Nota dotycząca efektywnej stawki podatkowej

Efektywna stawka podatkowa	Kwota (PLN) za okres 1.01.20XX–31.12.20XX
Podstawa opodatkowania	
Podatek dochodowy	
Efektywna stawka podatkowa w %	

Źródło: opracowanie własne.

Następną notę stanowią informacje o zapłaconym i obliczonym w roku **podatkowym podatku wyrównawczym**²². Jest to całkowicie nowa regulacja wprowadzająca opodatkowanie międzynarodowych grup kapitałowych podatkiem wyrównawczym. Oznacza to, że przedsiębiorstwo powinno śledzić efektywne stawki podatkowe w poszczególnych jurysdykcjach i w razie potrzeby dokonać obliczenia podatku wyrównawczego zgodnie z obowiązującymi przepisami. W nocie do sprawozdania finansowego należy wykazać metodę obliczenia efektywnej stawki podatkowej na kraje (jurysdykcje), kwotę podatku wyrównawczego obliczonego

²² Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, *op. cit.*

dla danego roku, opis zastosowanych wyłączeń lub zwolnień oraz wpływ podatku na wartości pokazane w bilansie i rachunku zysków i strat.

Są to nowe przepisy w polskim stanie prawnym, dlatego mogą powodować zwiększone ryzyko i niepewność co do ich rozliczenia i z tego powodu – w części opisowej do noty – należy ujawnić ocenę zarządu i przyjęte osądy rachunkowe czy założenia do kalkulacji. Dodatkowo należy ujawnić informację o polityce grupy w zakresie alokacji tego zobowiązania na firmy działające w poszczególnych krajach. Nota dla tego rodzaju opodatkowania powinna zawierać:

- kwotę obliczonego podatku wyrównawczego za dany rok podatkowy w podziale na poszczególne jurysdykcje,
- kwotę zapłaconego podatku wyrównawczego oraz wyjaśnienie ewentualnych różnic między kwotą obliczoną a zapłaconą, a w części opisowej:
 - opis jurysdykcji podatkowych, w których jednostka prowadzi działalność,
 - opis zasad stosowanych do wyliczenia i prezentacji w sprawozdaniu finansowym podatku wyrównawczego,
 - opis ryzyka podatkowego związanego z tym podatkiem wraz z szacunkami zarządu i przyjętymi założeniami.

Poniżej przykładowa nota (por. tab.15), którą można rozbudować o dodatkowe elementy, np.: te wpływające na obliczenie podstawy opodatkowania.

Tabela 15. Nota dotycząca podatku wyrównawczego

Opis/ kraj	Kraj 1	Kraj 2	...	Kraj X
Efektywna stawka podatkowa				
Stawka podatku wyrównawczego				
Podstawa opodatkowania podatkiem wyrównawczym				
Obliczony podatek wyrównawczy – kwota				
Zobowiązanie podatkowe – sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym				

Źródło: opracowanie własne.

Dodatkowe ujawnienia w zakresie podatków dochodowych powinny dotyczyć poniższych podatków, jeśli są istotne:

- podatku od przychodów z budynków²³,
- podatku u źródła²⁴.

²³ Art. 24b Ustawa o pdop oraz art. 30g ust. 1 pkt 4 ustawy o pdof.

²⁴ Withholding Tax (WHT) – podatek u źródła, Ustawa o pdop art. 21 i 22 oraz ustawa o pdof art. 29, art. 30a.

Kolejna część not podatkowych to **ujawnienia dotyczące podatków obrotowych** (np.: VAT, akcyza). Podatki obrotowe pomimo, że co do zasady nie stanowią obciążenia wyniku jednostki, to z punktu widzenia płynności, czy wypełniania obowiązków sprawozdawczych dla organów podatkowych, są bardzo istotne. Mają także duży wpływ na prezentowane w bilansie zobowiązania i należności. Przy sporządzaniu informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego należy wziąć pod uwagę Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego. Zgodnie z tym Stanowiskiem za podatki obrotowe uznaje się następujące obciążenia krajowe²⁵:

- 1) podatek od towarów i usług (VAT)²⁶,
- 2) podatek akcyzowy²⁷,
- 3) opłatę od środków spożywczych²⁸,
- 4) opłatę za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml²⁹,
- 5) opłatę za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych³⁰,
- 6) opłatę paliwową³¹,
- 7) opłatę emisyjną³²,
- 8) podatek od gier hazardowych³³.

To, w jakim zakresie występują one w przedsiębiorstwie zależy od branży, w której działa i od specyfiki jego działalności biznesowej, zatem w notach do sprawozdania finansowego powinno się ujmować te podatki obrotowe, które dotyczą przedsiębiorstwa.

25 Stanowisko przyjmowane jest w stanie przepisów prawnych obowiązujących na dzień 31 grudnia 2023 r. (tj. koniec roku poprzedzającego datę publikacji Stanowiska). Przepisy wprowadzone lub zmienione po tym dniu wymagają odrębnej analizy w celu ustalenia klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych, których nowe lub zmienione przepisy dotyczą. Zapisy zawarte w punkcie 4.3 Stanowiska nie są aktualizowane w tym zakresie. *Ibidem*.

26 Ustawa o podatku od towarów i usług, *op. cit.*

27 Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym, *op. cit.*

28 Opłata od środków spożywczych według Ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1608, z 2023 r. poz. 1718).

29 Opłata za zezwolenie na obrót hurtowy napojami alkoholowymi w opakowaniach jednostkowych nieprzekraczających 300 ml według Ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2151).

30 Opłata za produkty jednorazowego użytku z tworzyw sztucznych według Ustawy z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej oraz niektórych innych ustaw.

31 Opłata paliwowa według Ustawy z dnia 31 maja 2017 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1057, z 2018 r. poz. 12, 138, 1496 i 1693).

32 Opłata emisyjna według Ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2556, 2687, z 2023 r. poz. 877, 1506, 1688, 1719, 1762, 1890, 1963, poz. 2029).

33 Opłata od gier hazardowych według Ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 227).

W kontekście sprawozdania finansowego należy ujawnić istotne salda i ryzyka związane z podatkami obrotowymi, w tym dotyczące rozliczenia VAT, mechanizmy odwrotnego obciążenia, roszczenia o zwrot VAT oraz ewentualne sporne interpretacje (por. tab.16).

Tabela 16. Nota Podatek od towarów i usług (VAT)

Pozycja VAT	12 miesięcy zakończonych 31.12.20XX wartość (w PLN)
Należny VAT naliczony w okresie, w tym od: – sprzedaży krajowej, – wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, – importu usług, – innych transakcji np. nieodpłatne wydania towarów itp.	
Naliczony VAT od zakupów, w tym od: – zakupu środków trwałych, – zakupu krajowego, – wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, – inne.	
VAT zapłacony od importu towarów	
Saldo VAT na dzień bilansowy, w tym: – należności, – zobowiązania.	
VAT zapłacony w okresie	

Źródło: opracowanie własne.

Notę nr 16 należy uzupełnić o część opisową, w której można wskazać m.in.:

- zaległości podatkowe lub ich brak,
- stawki podatku od towarów i usług obowiązujące w firmie,
- informację, czy jednostka prowadzi sprzedaż zwolnioną i rozlicza podatek naliczony według proporcji, czy handluje towarami, usługami, które podlegają obowiązkowemu mechanizmowi podzielonej płatności zgodnie z ustawą o VAT i zawartym w niej załącznikiem nr 15³⁴.

Opis powinien zawierać rodzaj działalności, który podlega opodatkowaniu danym podatkiem obrotowym, sposób jego obliczenia, ewentualny wpływ na wynik finansowy itp.

³⁴ Jeśli jednostka podlega innym podatkom obrotowym to dla każdego z nich można zamieścić informacje analogiczne jak w notcie 16.

Szczególną uwagę należy zwrócić na podatki obrotowe nakładane na mocy regulacji podatkowych obowiązujących w innych krajach, gdzie firma prowadzi sprzedaż lub działalność. W przypadku takich podatków mogą występować różnice definicyjne i konstrukcyjne, które będą wpływać na sposób prezentacji w sprawozdaniu finansowym. W sytuacjach wymagających dokonania takiego znaczącego osądu jednostka powinna ujawnić³⁵:

- 1) fakt dokonania takiego osądu,
- 2) wniosek końcowy wraz z argumentami potwierdzającymi i podważającymi przyjęte stanowisko, oraz
- 3) kwoty podatku faktycznie zapłaconego.

Ujawnienia dotyczące **podatków kosztowych** (np.: lokalne podatki i opłaty, takie jak podatek od nieruchomości, opłaty środowiskowe, podatki od środków transportu) są klasyfikowane jako koszty operacyjne, ale ich łączna wartość oraz fakt, że przepisy podatkowe podlegają licznym zmianom, może znacząco wpływać na strukturę kosztów przedsiębiorstwa.

35 Przykład takiego osądu i ujawnień zawarty jest w Stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego w pkt IV A „A. Ujawnienie dotyczące znaczącego osądu w zakresie klasyfikacji podatku od wydobywania kopalin jako podatku kosztowego.

Nota Znaczące osądy: Spółka poprzez swój oddział zagraniczny prowadzi w kraju X działalność w zakresie wydobywania paliw kopalnych. Podatek naliczany jest od wydobytych paliw kopalnych, a podstawę naliczenia stanowi wartość wydobytych paliw wyrażona w cenach sprzedaży, przy czym mechanizm wyliczenia tego podatku opiera się na średniej cenie sprzedaży uzyskanej ze sprzedaży w miesiącu bezpośrednio poprzedzającym miesiąc, w którym dokonano wydobywania i wynosi 20% uzyskanej średniej ceny. Obowiązek zapłaty tego podatku powstaje bez względu na to, czy wydobyte paliwa kopalne zostaną sprzedane na rynku krajowym lub zagranicznym. Podatek nie podlega korekcie/zwrotowi bez względu na dalsze rozporządzenie przez Spółkę tym wydobytym surowcem oraz bez względu na przyszłe kształtowanie się cen sprzedaży tego surowca.

Klasyfikacja tego podatku jako obrotowy czy kosztowy wymaga dokonania osądu, gdyż podatek ten posiada niektóre cechy podatku obrotowego. Fakt, iż podatek naliczany jest w oparciu o wartość paliw wyrażoną w cenach sprzedaży, jest cechą podatku obrotowego. Niemniej jednak obowiązek zapłaty podatku powstaje bez względu na to, czy dokonano sprzedaży wydobytych paliw (również bez względu na to czy sprzedaż dokonano na rynku krajowym czy zagranicznym), co z kolei wskazuje, że nie jest to podatek obrotowy w rozumieniu Stanowiska KSR w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe) a także zasady ujęcia na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego. Powyższe wskazuje na mieszane cechy podatku. Jednostka uznała, iż ten podatek jest w swojej naturze zbliżony do podatku od kopalin wydobywanych w Polsce, który klasyfikowany jest jako podatek kosztowy. W związku z powyższym, w ocenie Spółki, podatek jakim obciążana jest działalność jednostki w kraju X w postaci podatku od paliw kopalnych, został zaklasyfikowany jako podatek kosztowy, tym samym podatek ten nie pomniejsza przychodu w rachunku zysków i strat. Kwota podatku naliczonego za rok obrotowy wyniosła 2.340 tys. zł (w okresie porównawczym: 1 960 tys. zł) i została ujęta w kosztach w rodzajowych w pozycji »Podatki i opłaty«.

Nota podatkowa dotycząca podatków kosztowych stanowi rozwinięcie informacji prezentowanej w rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, jaką jest koszt rodzajowy „Podatki i opłaty”, oprócz informacji w formie tabeli może zawierać także opis poszczególnych pozycji (por. tab. 17).

Tabela 17. Podsumowanie podatków kosztowych, dla których przedsiębiorstwo jest płatnikiem i/lub podatnikiem

Opis	12 miesięcy zakończone 31.12.20X2 (w PLN)	12 miesięcy zakończone 31.12.20X1 (w PLN)
VAT dotyczący zużycia na własne potrzeby ujęty w pozycji „pozostałe koszty rodzajowe” (w wariantcie porównawczym) oraz w koszcie sprzedaży (w wariantcie kalkulacyjnym)		
VAT nie podlegający odliczeniu ujęty w kosztach w pozycji		
Podatki ujęte w pozycji „Podatki i opłaty” (w układzie rodzajowym)		
Podatek od wydobycia paliw kopalnych		
Podatek od nieruchomości		
Podatek od środków transportu		
Podatek		
Opłaty środowiskowe		
Pozostałe podatki i opłaty, w tym:		
Razem podatki kosztowe		

Źródło: opracowanie na podstawie Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego.

Informacje na temat **działań ESG w kontekście podatków** – jeśli część informacji do wykazania w sekcji podatkowej informacji dodatkowej została uwzględniona w raportowaniu zrównoważonego rozwoju – należy uwzględnić w informacji dodatkowej odniesienie do właściwej części raportowania ESG, w której opisane jest dane zagadnienie.

Inne istotne informacje dotyczące podatków nie ujęte w ujawnieniach powyżej, np. postępowania sądowe, kontrole, rezerwy itp. W zakresie istotnych

postępowania podatkowych można ujawnić przedmiot postępowania, szacunkową kwotę, ocenę prawdopodobieństwa negatywnego wyniku, ewentualne rezerwy utworzone w związku z postępowaniem.

W tej części należy też ujawnić kwotę wydaną w roku podatkowym na doradców podatkowych.

Należy uwzględnić także ZUS i inne obciążenia podatkowe dotyczące zatrudnianych pracowników – kwoty zapłacone i obliczone, a także te, które pozostały w bilansie jako zobowiązania, można wskazać ich wpływ na koszty działalności.

W tej części not proponuje się zamieścić kompleksową informację o kwotach podatków, które zostały naliczone w danym roku obrotowym (por. tab. 18).

Tabela 18. Nota zbiorcza – kwoty poszczególnych podatków

Podatki obrotowe	12 miesięcy zakończone 31.12.20X2	12 miesięcy zakończone 31.12.20X1
VAT		
Opłata paliwowa		
Akcyza		
.....		
Razem podatki obrotowe		
Podatki kosztowe		
Podatek od nieruchomości		
Podatek od wydobycia...		
.....		
Pozostałe podatki i opłaty		
Razem podatki kosztowe		
Podatki dochodowe		
Klasyczny CIT – Podatek dochodowy należny lub Podatek dochodowy Estoński		
Podatek dochodowy od osób fizycznych		
Razem podatki dochodowe		
Komentarz: wnioski, wyjaśnienia itp.		

Źródło: opracowanie własne.

Zakończenie

Współczesne przedsiębiorstwo funkcjonuje w coraz bardziej złożonym i dynamicznie zmieniającym się otoczeniu, również w zakresie zmian przepisów prawa podatkowego. Nieodłącznym elementem prowadzenia działalności gospodarczej jest zatem ryzyko podatkowe – niewłaściwe zarządzanie podatkami w przedsiębiorstwie może prowadzić do negatywnych skutków finansowych (np. sankcje, odsetki, zaległości podatkowe), ale także do utraty reputacji, szkód wizerunkowych i wysokich kosztów operacyjnych w organizacji. Sprawozdawczość podatkowa to szeroki zakres działań w firmie, który obejmuje zarówno sprawozdawczość jawną, publikowaną i dostępną dla szerokiego kręgu odbiorców, jak i sprawozdawczość poufną, niejawną, przeznaczoną wyłącznie dla organów administracji skarbowej. Tak jak wskazano w rozdziale dotyczącym regulacji podatkowych, skomplikowanie przepisów podatkowych i wymagań dla przedsiębiorstw w tym obszarze jest znaczne, co powoduje, że nakład pracy na wypełnianie obowiązków dotyczących rozliczeń podatkowych jest duży i wymaga wysoko wykwalifikowanej kadry, procedur wewnętrznych, czy też korzystania z usług doradców podatkowych.

W ostatnich latach można zauważyć rosnącą presję regulacyjną oraz społeczną dotyczącą przejrzystości praktyk podatkowych przedsiębiorstw. Zjawiska takie jak agresywna optymalizacja podatkowa, stosowanie cen transferowych do przesuwania dochodów, unikanie opodatkowania poprzez tworzenie struktur holdingowych budzą sprzeciw i są obszarem zainteresowania zarówno organów podatkowych, jak i opinii publicznej. W obliczu tych uwarunkowań organizacje przyjmują **strategię podatkową konserwatywną (ostrożną)**, która koncentruje się na minimalizacji ryzyka podatkowego, a nie na minimalizacji czy unikaniu opodatkowania (strategia agresywna). Optymalne wydaje się przyjęcie strategii zrównoważonej, która łączy legalne metody optymalizacji podatkowej z *tax compliance* oraz unikaniem nadmiernego ryzyka podatkowego, tak by dbać również o wizerunek firmy i jej reputację.

W monografii postawiono tezę, iż w obecnie obowiązujących w Polsce regulacjach prawnych i środowiskowych brakuje kompleksowego rozwiązania w zakresie ujawniania informacji o podatkach dla zewnętrznych użytkowników sprawozdania finansowego. Potwierdzeniem tezy badawczej są wyniki badania literatury przedmiotu, analizy regulacji rachunkowości w zakresie obowiązków sprawozdawczych – ustanowionych w prawie bilansowym – dotyczących informacji podatkowej, a także wyniki badania praktyki sprawozdawczej polskich spółek giełdowych – w obszarze

informacji o podatkach publikowanej na podstawie obowiązku wynikającego z prawa podatkowego. Dodatkowo potwierdza ją Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego. Rozszerza ono zakres ujawnień o podatkach w sprawozdawczości finansowej w stosunku do ustawy o rachunkowości. W proces ten wpisuje się opracowany w niniejszej monografii autorski model ujawnień informacji o podatkach, który stanowi próbę uporządkowania informacji o podatkach ujawnianych w sprawozdawczości finansowej.

Na bazie rozważań teoretycznych i badań empirycznych – przedstawiono w nim koncepcję raportowania zagadnień podatkowych w sprawozdaniu finansowym, sporządzonym zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości. Proponowane jest wydzielenie sekcji podatkowej w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. W ramach tej sekcji zgromadzone byłyby wszystkie istotne ujawnienia dotyczące podatków. Informacje w proponowanym modelu ujawnień informacji o podatkach są usystematyzowane od ogółu do szczegółu i dzielą się na trzy obszary:

- 1) strategia podatkowa,
- 2) ryzyko podatkowe,
- 3) noty szczegółowe uzupełniające informacje o podatkach.

Dwa pierwsze punkty to poziom ogólny, natomiast punkt trzeci – poziom szczegółowy. W zakresie ujętym w punkcie trzecim wykorzystano obecnie obowiązujące ujawnienia, np.: notę uzgadniającą wynik bilansowy brutto do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Wszystkie prezentowane w tej części informacje zostały przedstawione z podziałem na główne kategorie, tj.: podatki dochodowe, obrotowe, kosztowe oraz pozostałe ujawnienia.

Należy podkreślić, że w świetle regulacji rachunkowości (krajowych i zagranicznych) oraz przepisów podatkowych, sprawozdanie finansowe powinno dostarczać użytkownikom również informacji dotyczących obciążeń podatkowych, w sposób umożliwiający im ocenę ryzyka podatkowego oraz aktualnych i przyszłych skutków podatkowych. Oznacza to, że prezentowane w modelu ujawnień dane podatkowe powinny być czytelne dla odbiorców sprawozdania finansowego, spójne z innymi elementami sprawozdania, w tym także z raportowaniem zrównoważonego rozwoju oraz sprawozdaniem z podatku dochodowego, czy sprawozdaniem zarządu z działalności.

Tematyka podjęta w niniejszej monografii jest złożona i wymaga dalszych badań, szczególnie w zakresie:

- ujawniania stosowanych przez spółki w praktyce strategii podatkowych i ich relacji ze strategiami biznesowymi,
- zrównoważenia wymogów pełnej transparentności i ochrony konkurencyjności firmy,
- zgodności i integracji z dynamicznie rozwijającym się obecnie raportowaniem niefinansowym.

Bibliografia

- 2025 Global Tax Policy Survey Shaping the path forward, https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf?icid=top_/content/dam/assets-shared/docs/services/tax/2025/dttl-global-tax-policy-survey-full-report-2025-april.pdf (dostęp: 27.06.2025).
- ABC Cen Transferowych, <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 28.07.2025).
- Addressing Base Erosion and Profit Shifting (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), OECD Publishing, OECD, 2013, <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (dostęp: 21.06.2025).
- Alm J., *What motivates tax compliance?*, „Journal of Economic Surveys” Volume 33, Issue 2 April 2019, pierwsza publikacja: 15 June 2018, <https://doi.org/10.1111/joes.12272> (dostęp: 30.07.2025).
- Alm J., Beebe J., Kirsch M. S., Marian O., Soled J. A., *New Technologies and the Evolution of Tax Compliance*, „Virginia Tax Review” 2020, Vol. 39, No. 3, Spring, <https://ssrn.com/abstract=3604507>, s. 293 (dostęp: 25.06.2025).
- Borys G., *Środowiskowe aspekty zawartości rocznego raportu i rocznego sprawozdania finansowego spółki*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Uniwersytet Szczeciński, Akademia Rolnicza, Szczecin 2005.
- Christian R. C., Alm J., *Sympathy, empathy, and tax compliance*, „Journal of Economic Psychology” 2014, No. 40, s. 62–82.
- Ciupek B., Famulska T. (red.), *Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2013.
- The Corporate Report*, Discussion Paper, ASSC, London 1975.
- D’Andria D., Heinemann M., *Overview on the tax compliance costs faced by European enterprises – with a focus on SME*, European Union, 2023, [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU\(2023\)642353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2023/642353/IPOL_STU(2023)642353_EN.pdf) (dostęp: 5.05.2025).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do

- sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2464/oj/eng> (dostęp: 21.06.2025).
- Dyrektywa 2021/2101 z dnia 24 listopada 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji o podatku dochodowym.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. (CSRD).
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (tzw. DAC 3).
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r., (tzw. DAC 5) – piąta nowelizacja dyrektywy 2011/16/UE rozszerza dostęp administracji podatkowych do informacji zbieranych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r., (tzw. DAC 4) – to kolejna nowelizacja dyrektywy 2011/16/UE, wprowadziła obowiązek automatycznej wymiany raportów podatkowych w podziale na kraje (ang. *country-by-country reporting*, CbCR) między administracjami podatkowymi państw Unii Europejskiej.
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 (Dz.U. UE L 139/1) z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w określeniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., (tzw. DAC 6) to szósta zmiana dyrektywy 2011/16/UE, dotyczy obowiązku raportowania transgranicznych struktur podatkowych, raportowanie schematów podatkowych (MDR, ang. *Mandatory Disclosure Rules*), które dotyczą optymalizacji podatkowej i jako takie mogą być wykorzystywane do unikania opodatkowania lub w ramach agresywnej strategii podatkowej.
- Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. (tzw. DAC 7) zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.
- Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (tzw. DAC 8) zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. (tzw. DAC 1 – Directive on Administrative Cooperation) – tworzy jednolite ramy współpracy w zakresie informacji podatkowych między państwami Unii Europejskiej.
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. (tzw. DAC 2) – wprowadzająca w Unii Europejskiej obowiązkową automatyczną wymianę informacji podatkowych o rachunkach finansowych (opracowane na podstawie standardów wydanych przez OECD (Common Reporting Standard (CRS))).
- Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup

- przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng> (dostęp: 31.07.2025).
- E-sprawozdania finansowe. Pytania i odpowiedzi. Z jaką szczegółowością należy wypełnić notę podatkową, <https://www.podatki.gov.pl/e-sprawozdania-finansowe/pytania-i-odpowiedzi/#wypelnianie-specyficznych-pozycji> (dostęp: 30.07.2025).
- FASB Discussion Memorandum, *Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Consideration of the Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements*, FASB, Stanford, Connecticut 1974.
- Foreign Account Tax Compliance Act, <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act> (dostęp: 27.07.2025).
- Fung A., Graham M., Weil D., *Full disclosure. The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge University Press, New York 2007.
- The GRI Standards Enabling transparency on organizational impacts*, <https://www.globalreporting.org/about-gri> (dostęp: 21.06.2025).
- GRI 207: Tax 2019, effective date: 1 January 2021, topic standard 207.
- Griffin R. W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Grzywacz J., Burzacka-Majcher M., *Możliwości optymalizacji podatkowej przez przedsiębiorstwo*, [w:] J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy w Polsce*, SGH, Warszawa 2007.
- Hanna K. T., *What is PDCA (Plan, Do, Check, Act)?*, <https://www.techtarget.com/whatis/definition/PDCA-plan-do-check-act> (dostęp: 27.07.2025).
- Hansen F., *Transparent Beauty*, Part Two of a Series data 06.01.2001, <http://businessfinancemag.com> (dostęp: 29.01.2009).
- Hendriksen E. S., *Accounting Theory*, Irwin, Homewood, Ill 1979.
- Hjertberg I., Pettersson S., *Strategic Transfer Pricing. The Art of Pricing Inter-company Transactions between Sweden and China*, Linköping University, Linköping 2010, s. 17.
- Hoopes J. L., Robinson L., Slemrod J., *Corporate Tax Disclosure Working Paper 31467*, National Bureau Of Economic Research, July 2023, <http://www.nber.org/papers/w31467> (dostęp: 23.06.2025).
- Improving Business Reporting, Improving Business Reporting: A Customer Focus*, AICPA Special Committee on Financial Reporting, New York 1994.
- Indywidualna interpretacja podatkowa, <https://www.biznes.gov.pl/pl/opisy-procedure/-/proc/25> (dostęp: 6.08.2024).
- Indywidualne dane podatników CIT, *Dane z zeznań podatkowych podatników, o których mowa w art. 27b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wg stanu na dzień 01.08.2023, Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro*, <https://www.gov.pl/web/finanse/indywidualne-dane-podatnikow-cit> (dostęp: 25.07.2024).

- Informacja Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie skorygowanego szacunku produktu krajowego brutto za 2022 rok, 5.10.2023 r., <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/roczne-rachunki-narodowe/informacja-glownego-urzedu-statystycznego-w-sprawie-skorygowanego-szacunku-produktu-krajowego-brutto-za-2023-rok,9,10.html?pdf=1> (dostęp: 19.08.2024).
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, ATREM.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, BUDIMEX.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, DEKPOL.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, ELEKTROTIM.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, ERBUD.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, FABRYKA FARB I LAKIERÓW ŚNIEŻKA.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, FERRO.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, MFO.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, MIRBUD.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, MOSTOSTAL WARSZAWA.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, MOSTOSTAL ZABRZE.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, PEKABEX BET SA.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, POLIMEX MOSTOSTAL.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, Rafako SA.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, SELENA FM.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, TORPOL.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, TRAKCJA.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, UNIBEP.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, ZAKŁADY MAGNEZYTOWE ROPCZYCE.
- Informacja o realizowanej strategii podatkowej za rok 2022, ZUE.
- Interpretacja ogólna Nr DTS5.8092.2.2025 Ministra Finansów z dnia 5 marca 2025 r. w sprawie „prawnie chronionej tajemnicy zawodowej” promotora i wspomagającego na gruncie przepisów o schematach podatkowych (Dz.Urz. Min.Fin. z 2025 r. poz. 14).
- ISO 37301:2021(en) *Compliance management systems — Requirements with guidance for use*, <https://www.iso.org/obp/ui/en/#iso:std:iso:37301:ed-1:v1:en> (dostęp: 6.05.2025).
- Jaszczyński M., *Funkcje podatków w gospodarce*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku. Nauki Ekonomiczne” 2017, t. 25, <https://bibliotekanauki.pl/articles/447059> (dostęp: 6.05.2025).
- Kałkowska J., Pawłowski E., Trzcielińska J., Trzcieliński S., Włodarkiewicz-Klimek H., *Zarządzanie Strategiczne. Metody analizy strategicznej z przykładami*, Wydawnictwo Politechniki Poznańskiej, Poznań 2010.

- Komunikat Ministra Finansów z dnia 20.07.2022 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2022 r. poz. 81).
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 9.04.2025 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe), a także zasad ujęcia podatków obrotowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego (Dz. Urz. Min. Fin. z 2025 r. poz. 46).
- Komunikat Ministra Finansów z dnia 30.07.2024 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia zaktualizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” (Dz. Urz. Min. Fin. z 2024 r. poz. 81).
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
- Krzyżanowski L. J., *O podstawach kierowania organizacjami inaczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1999.
- KSeF obowiązkowy od 1 lutego 2026 r., <https://ksef.podatki.gov.pl/konsultacje> (dostęp: 28.07.2025).
- KSeF. Podstawy prawne oraz kluczowe terminy, <https://ksef.podatki.gov.pl/ksef-na-okres-obligatoryjny/informacje-ogolne-ksef-20/podstawy-prawne-oraz-kluczowe-terminy> (dostęp: 28.07.2025).
- Kuniewicz E., Kurlaj Z., Macios J., Nocko A., Pinkiewicz M., *Produkcja budowlano-montażowa w 2022 roku, Opracowanie merytoryczne*, Urząd Statystyczny w Lublinie, Ośrodek Statystyki Budownictwa, Lublin, Warszawa, październik 2023, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/przemysl-budownictwo-srodki-trwale/budownictwo/produkcja-budowlano-montazowa-w-2022-roku,12,7.html> (dostęp: 19.08.2024).
- Lee T. A., *Company Financial Accounting*, VNR, London 1986.
- Lee T. A., Tweedie D. P., *Accounting Information: An Investigation of Private Shareholders' Understanding*, „Accounting and Business Research” Volume 6, 1975 – Issue 21, <https://doi.org/10.1080/00014788.1975.9728662> (dostęp: 20.06.2025).
- Macudziński M., *Wybrane aspekty współczesnej sprawozdawczości podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 3.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Finanse i prawo finansowe*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1995.
- Makowicz B., *Compliance w przedsiębiorstwie*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Marcinkowska M., *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa. Nowe tendencje w sprawozdawczości biznesowej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.

- Mengden A., *International Tax Competitiveness Index 2023 Tenth Edition*, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2023-international-tax-competitiveness-index> (dostęp: 24.08.2024).
- Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, <https://www.podatki.gov.pl/media/4522/metodyka.pdf> (dostęp: 31.07.2025).
- Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej – Portal Gov.pl, <https://www.gov.pl/> (dostęp: 19.08.2024).
- Most K. S., *Accounting Theory*, Grid, Colombus, Ohio 1977.
- Neal Lawson Tax, *Transparency & ESG Reporting What gets measured, gets managed*, 19.08.2021, <https://responsibletax.kpmg.com/article/tax-transparency-and-esg-reporting> (dostęp: 24.06.2025).
- Niebudek G., *Koniec z obowiązkiem publikacji sprawozdania z realizacji strategii podatkowej!*, <https://akademiatca.pl/blog/koniec-z-obowiazkiem-publikacji-sprawozdania-z-realizacji-strategii-podatkowej> (dostęp: 26.07.2025).
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 26 października 2023 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M.P. z 2023 r. poz. 1158).
- Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 27 lutego 2023 r. w sprawie ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M. P. z 2023 r. poz. 236).
- Paryś W., Napiórkowski Ł., Jurasz J., Kaczała B., Kamińska-Kiempa K., *Compliance w firmie – poradnik dla małych i średnich przedsiębiorców*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2019.
- Penc J., *Zarządzanie w warunkach globalizacji*, Difin, Warszawa 2003.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1995.
- Podatki w Polsce. Podstawy wiedzy o podatkach*, 28.11.2023, <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/podatki-w-polsce> (dostęp: 30.07.2025).
- Program Współdziałania, Informacje o Programie Współdziałania*, <https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania> (dostęp: 31.07.2025).
- Projekt modelu oceny dojrzałości rwnp*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/ogloszenia-i-informacje-biezace/projekt-modelu-oceny-dojrzalosci-rwnp> (dostęp: 16.08.2024).

- Projekt ustawy o zmianie ustawy pierwsza wersja – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, nr projektu UD196, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--ordynacja-podatkowa-oraz-niektorych-innych-ustaw3> (dostęp: 1.07.2025).
- Projekt ustawy o zmianie ustawy wersja zaktualizowana – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, nr projektu UD196, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119157#13119157> (dostęp: 30.08.2025).
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, numer projektu: DER17 Projekt realizuje zobowiązania rządowego Zespołu Deregulacyjnego i stanowi realizację filaru VI: „Wsparcie dla biznesu i deregulacja”, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych> (dostęp: 21.06.2025).
- Raportowanie schematów podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr> (dostęp: 6.08.2024).
- Reubzaet D., Kennedy M., Brennan S., *Exploring the integration of tax in EU sustainability regulations*, <https://www.deloitte.com/uk/en/Industries/financial-services/blogs/exploring-the-integration-of-tax-in-eu-sustainability-regulations.html> (dostęp: 27.06.2025).
- Rok B., *Etyczna kultura organizacyjna w kontekście wyzwań srebrnej gospodarki*, prezentacja Centrum Badań Przedsiębiorczości Pozytywnego Wpływu, Katedra Przedsiębiorczości i Etyki w Biznesie, Akademia Leona Koźmińskiego, Warszawa 2025.
- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2023/2772 z dnia 31 lipca 2023 r. w sprawie europejskich standardów raportowania zrównoważonego rozwoju (ESRS).
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i art. 108 Traktatu.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, (Dz.U. z 2025 r. poz. 861).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących, (Dz.U. z 2025 r. poz. 845).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi, (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1157).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 2481, z późn.zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 599).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 600).

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchyłające dyrektywę 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych). Dziennik Urzędowy UE, L 119, 1–88 oraz w przepisach krajowych Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1000).
- Rynek budowlany w Polsce*, <https://www.spectis.pl/pl/oferta/rynek-budowlany-w-polsce> (dostęp: 6.08.2024).
- Słownik internetowy PONS, <https://pl.pons.com/t%C5%82umaczenie?q=compliance&l=enpl&in=&lf=en&qnac=> (dostęp: 2.09.2019).
- Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa 1995.
- Sulejewicz A., *Ceny transferowe w obrotach korporacji transnarodowych – podejście strategiczne*, [w:] A. Zorska (red.), *Korporacje transnarodowe w Polsce. Wyzwania w dobie globalizacji i regionalizacji*, Difin, Warszawa 2002.
- Swenson D. L., *Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing*, „National Tax Journal” 2001, No. 54(1).
- Szymański K. G., *Problemy metodologiczne nauki rachunkowości*, Szkoła Główna Planowania i Statystyki, Warszawa 1988.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa 1989.
- Tax compliance in Poland. Ile czasu potrzebują firmy do należytego wykonania obowiązku sprawozdawczego? Wyniki ankiety przeprowadzonej wśród szwajcarskich firm w Polsce*, Swiss Chamber Poland, Grant Thornton, czerwiec 2020, s. 4, https://swisschamber.pl/wp-content/uploads/2020/11/Tax_Compliance_in_Poland_final_PL.pdf (dostęp: 22.06.2025).
- Thompson A., Strickland A., *Strategic Management. Concepts and Cases*, IRWIN, Burr Ridge, 1993.
- Trueblood R., *Objectives of Financial Statements, The Report of a Study Group*, AICPA, New York 1973.
- Uprzednie porozumienia cenowe (APA) <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/procedury-map-i-apastatystyki/uprzednie-porozumienia-cenowe-apa> (dostęp: 31.07.2025).
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2025 r., poz. 1203).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 619).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 350).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów (Dz.U. z 2024 r. poz. 928).

- Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1598 oraz z 2024 r. poz. 852 i 1721).
- Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 433).
- Ustawa z dnia 14 kwietnia 2023 r. o zmianie ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 poz. 877).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 z późn. zm)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 278 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 948).
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 227).
- Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1539).
- Ustawa z dnia 20 marca 2025 r. o rynku pracy i służbach zatrudnienia (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 620).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 843).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1848).
- Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 985).
- Ustawa z dnia 25 czerwca 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r., poz. 1074).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2151.).
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2556 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 146).

- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 z późn.zm.).
- Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 176).
- Ustawa z dnia 31 maja 2017 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1057 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 1520).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 126, z późn.zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2024 r. poz. 1863).
- Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1704).
- Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1685).
- Ustawa z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1790).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1218).
- Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1588).
- Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1185).
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 295 z późn. zm.).
- Walińska E., Wencel A., Jurewicz A., Firkowska-Jakobsze Z., *Podatek dochodowy od osób prawnych w systemie rachunkowości jednostki – pomiar, ewidencja i ujęcie w sprawozdaniu finansowym*, Wydawnictwo SIZ, Łódź 2023.

- Wójtowicz W., *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, Oficyna Wydawnicza Branta, Lublin 2005.
- Wpływy budżetowe, dane za 2024, <https://www.gov.pl/web/finanse/wpływy-budżetowe> (dostęp: 15.06.2025).
- Wskazówki i dobre praktyki w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Program Współdziałania, Warszawa, październik 2024 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/10763/wskaz%C3%B3wki-i-dobre-praktyki-w-zakresie-rwnp.pdf> (dostęp: 30.07.2025.).
- Wytyczne dotyczące należytej staranności, Ministerstwo Funduszy i Polityki Regionalnej, www.gov.pl (dostęp: 19.08.2024).
- Wytyczne OECD dotyczące należytej staranności w odpowiedzialnym prowadzeniu działalności biznesowej, <https://www.oecd-due-diligence-guidance-for-responsible-business-conduct-polish-version.pdf> (dostęp: 19.08.2024).
- Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Wersja 2.0, czerwiec 2020, <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf> (dostęp: 25.07.2024).
- Zabłocka S., *Płacić jak najmniej czyli Poradnik optymalizacji podatkowej*, ODDK, Gdańsk 1998.
- Zbaraszewska A., *Ceny transferowe w regulacjach prawa bilansowego i podatkowego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4(88), cz. 1.
- Zbiegień-Maciąg L., *Etyka zarządzania*, CIM, Warszawa 1996.
- Zieliński R., *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2019, t. XXIX, nr 1.
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32021L2101> (dostęp: 21.06.2025).
- <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-for-tax> (dostęp: 21.06.2025).
- <https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2023/07/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.html> (dostęp: 29.06.2025).
- <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html> (dostęp: 29.06.2025).
- <https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/abc-cen-transferowych> (dostęp: 30.06.2025).
- <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr> (dostęp: 2.06.2025).
- <https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr> (dostęp: 6.08.2024).

Spis rysunków

Rysunek 1. Cykl oddziaływania polityki przejrzystości w zakresie ujawniania informacji	13
Rysunek 2. Podział ujawnień dotyczących podatków w Polsce	23
Rysunek 3. Podział raportowania podatkowego z uwagi na poziom szczegółowości	24
Rysunek 4. Elementy systemu zarządzania według koncepcji <i>compliance</i>	29
Rysunek 5. Rachunek zysków i strat wynikający z wprowadzenia lub zaniechania wprowadzenia systemu <i>compliance</i>	38
Rysunek 6. Relacje między mechanizmem nakładania podatków, a mechanizmem kształtującym zachowania przedsiębiorstwa	44
Rysunek 7. Legalne postawy przedsiębiorstwa wobec podatku	45
Rysunek 8. Modele strategii podatkowej	48
Rysunek 9. Płaszczyzny budowy strategii podatkowej	50
Rysunek 10. Podstawowa klasyfikacja podatków – prawo podatkowe i prawo bilansowe	84
Rysunek 11. Podatki jako kategoria ekonomiczna systemu rachunkowości	85
Rysunek 12. Wartość rynku budowlanego w Polsce w mld zł	96
Rysunek 13. Struktura rynku budowlanego w Polsce w latach 2018–2023	97
Rysunek 14. Informacje o podatkach jako element sprawozdania finansowego ...	116
Rysunek 15. Model ujawniania informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym	117

Spis tabel

Tabela 1.	Krajowe źródła ryzyka podatkowego w przedsiębiorstwie	46
Tabela 2.	Wpływy budżetowe w Polsce według poszczególnych podatków w roku 2024 – funkcja fiskalna	56
Tabela 3.	Ograniczenia dotyczące płatności	71
Tabela 4.	Definicje podatków – klasyfikacja dla potrzeb rachunkowości według stanowiska KSR	88
Tabela 5.	Informacje podatkowe – wybrane zagadnienia – część pierwsza	100
Tabela 6.	Strategia podatkowa – wybrane zagadnienia – część druga	106
Tabela 7.	Strategia podatkowa – wybrane zagadnienia – część trzecia	108
Tabela 8.	Opis strategii podatkowej przyjętej przez przedsiębiorstwo	119
Tabela 9.	Opis ryzyka podatkowego i metod zarządzania tym ryzykiem	120
Tabela 10.	Struktura not szczegółowych w sekcji informacji o podatkach	123
Tabela 11.	Nota podatkowa według formy ustrukturyzowanej xml	126
Tabela 12.	Nota dotycząca ryczałtu od dochodów spółek	130
Tabela 13.	Nota dotycząca podatku minimalnego	131
Tabela 14.	Nota dotycząca efektywnej stawki podatkowej	132
Tabela 15.	Nota dotycząca podatku wyrównawczego	133
Tabela 16.	Nota Podatek od towarów i usług (VAT)	135
Tabela 17.	Podsumowanie podatków kosztowych, dla których przedsiębiorstwo jest płatnikiem i/lub podatnikiem	137
Tabela 18.	Nota zbiorcza – kwoty poszczególnych podatków	138

W monografii podjęto problematykę związaną z ujawnianiem informacji o podatkach w sprawozdaniu finansowym przedsiębiorstwa. Rozważania dotyczą z jednej strony kwestii zarządzania podatkami regulowanymi przepisami polskiego prawa podatkowego, z drugiej – raportowania informacji o podatkach regulowanego przez przepisy rachunkowości. Tłem szczegółowych analiz jest koncepcja pełnej przejrzystości działalności przedsiębiorstwa, w tym przejrzystości podatkowej.

W publikacji przedstawiono autorski model raportowania informacji o podatkach, stanowiący integralną część sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa. Książka wpisuje się w aktualny trend rozszerzania i porządkowania ujawnianych informacji o podatkach w sprawozdawczości finansowej, co wynika z tego, że stanowią one istotny element determinujący sytuację finansową oraz dokonania przedsiębiorstwa.