

Krzysztof Lipka\*

## Wewnętrzne procedury podatkowe jako element zarządzania podatkami w ekspansji zagranicznej w krajach Europy Środkowo-Wschodniej

### Wstęp

Od kilkunastu lat jesteśmy świadkami dokonywanej przez polskie firmy przyspieszonej ekspansji na rynki zagraniczne. Zauważyć można także, że inwestycje zagraniczne krajowych firm są coraz lepiej przygotowane. Jednym z elementów, na który firmy zwracają zwiększoną uwagę, jest zarządzanie ryzykiem, w tym zarządzanie ryzykiem podatkowym. Podmioty szykujące się do prowadzenia biznesu poza Polską mają w większości przypadków dość wysoki poziom przygotowania wewnętrznych zasad zarządzania ryzykiem podatkowym oraz posiadają opracowane wewnętrzne procedury podatkowe (WPP). Pojawia się jednak konieczność zaadaptowania tych procedur do wyzwań wynikających z prowadzenia działalności w obcym systemie prawnym i podatkowym. Wymaga to analizy nowych sytuacji i zagrożeń, a w konsekwencji stworzenia odpowiednich modyfikacji w WPP. Kraje Europy Środkowo-Wschodniej (Central Eastern Europe – CEE) przechodziły w ciągu minionych 30 lat przez zbliżony proces transformacji i rozwoju systemów podatkowych. W wyniku tego ich podejście do podatków cechuje wiele podobieństw, które umożliwiają firmom działającym w tych państwach stworzenie (do pewnego stopnia) uniwersalnego mechanizmu zarządzania podatkami.

Celem artykułu jest analiza kwestii zarządzania, przy użyciu wewnętrznych procedur podatkowych, problemami podatkowymi pojawiającymi się w szczególności na początkowych etapach ekspansji zagranicznej firm polskich na terenie krajów CEE. Analiza potwierdza, że WPP winny być dostosowywane do nowej sytuacji, tak by uwzględniały wszystkie etapy i działania firmy związane z otwarciem podmiotu zależnego za granicą. Etapy te są na tyle różne, że niosą ze sobą odmienne ryzyka. Zagrożenia podatkowe mogą być też różne w różnych państwach, nawet mimo wspomnianych powyżej podobieństw systemów. Te aspekty muszą być uwzględnione przy adaptacji WPP.

---

\* Doktorant interdyscyplinarnego studium doktoranckiego w Akademii Leona Koźmińskiego, Jagiellońska 57, 03-301 Warszawa, 1245-sdp@kozminski.edu.pl

Artykuł podejmuje także próbę wykazania, że właściwe zarządzanie podatkami jest potencjalnym źródłem stworzenia przewagi konkurencyjnej. Może być to osiągnięte dwoma rodzajami działań. Po pierwsze, poprzez zagwarantowanie, prawidłowo zaprojektowanymi i implementowanymi WPP, że podmiot unika powstawania materialnych zaległości podatkowych oraz, w sposób bardziej aktywny, poprzez świadome tworzenie wizerunku firmy jako uczciwego podatnika (*good corporate citizen*).

Artykuł ma charakter teorii twórczy. Główną metodą badawczą w nim zastosowaną jest analiza i krytyka literatury przedmiotu oraz metoda dedukcji i wnioskowania. Zastosowano też komparatystykę prawniczą. Opracowanie odwołuje się do wiedzy z zakresu zarządzania ryzykiem, w szczególności ryzykiem podatkowym, z uwzględnieniem osobistych obserwacji autora z pracy w kilku państwach CEE.

## 1. Inwestycje zagraniczne jako wyzwanie podatkowe

Jak wykazują dane NBP, polskie firmy coraz odważniej inwestują za granicą [Raporty NBP, 2013–2017]. Według badania PRF TFI z 2017 r. prawie połowa (spośród 104 badanych) firm planuje inwestycje zagraniczne w ciągu najbliższych 2 lat [PFR TFI, 2017]. Trend ten nie ogranicza się do dużych podmiotów z bardzo stabilną pozycją rynkową i wieloletnim doświadczeniem. Zainteresowanie rynkami zagranicznymi wykazują również firmy średnie i małe, jeżeli ich pozycja rynkowa lub strategia tego wymaga, a sytuacja ekonomiczna na to pozwala, a także jeżeli specyfika ich profilu działalności uzasadnia podjęcie związanego z tym ryzyka.

Zainteresowanie ekspansją zagraniczną jest tak duże, że można postawić tezę, że rozszerzenie działalności na rynki zagraniczne stało się obecnie dla firm polskich jednym z wiodących trendów. Biorąc pod uwagę, jak pasywne były firmy polskie jeszcze kilkanaście lat temu, można ten trend nazwać nowym. Niniejszy artykuł omawia jedną z ważnych kwestii, z którymi podmiot przeprowadzający proces przygotowania i rozpoczęcia działalności poza Polską musi się zetknąć i na której zagrożenia musi być przygotowany – ryzyka podatkowe. Ryzyka podatkowe są elementem szerszej palety zagadnień z grupy prawno-administracyjnych. Zagadnienia te są ważne podwójnie. Po pierwsze, podmiot przygotowany do prowadzenia działalności w Polsce posiada określone nawyki powstałe w wyniku zdobywania doświadczeń w polskim otoczeniu (systemie) prawnym, podatkowym czy administracyjnym. Systemy te w państwach obcych mogą być odmienne i wymuszać odmienne zachowania. Po drugie, uchybienia w zakresie lokalnych przepisów prawnych, a w szczególności podatkowych, mogą prowadzić do powstania istotnych kosztów. Kosztów

w postaci dodatkowych podatków, kar i odsetek, a także reputacji biznesowej i pogorszenia stosunków z lokalnymi władzami.

Z przyczyn naturalnych znaczna część firm polskich pierwsze działania zagraniczne podejmuje w krajach CEE [Gorynia, 2007]. Pod pojęciem tym rozumiem państwa geograficznie położone na terenie Europy Środkowej i Wschodniej ze wspólną zbliżoną historią ostatnich kilkudziesięciu lat, tj. przynależności do bloku państw komunistycznych, a od 1989 r. przechodzących transformację polityczną i gospodarczą<sup>1</sup>. Państwa te wykazują wiele cech wspólnych, a ich systemy gospodarcze (w tym podatkowe) charakteryzuje znaczne podobieństwo.

Za naturalne przyczyny wyboru państw CEE za inicjalne kraje rozpoczęcia ekspansji zagranicznej uważam takie czynniki, jak:

- bliskość geograficzna – ma ona istotne znaczenie logistyczne,
- niższa penetracja rynków przez konkurencję,
- podobieństwo lokalnych rynków i preferencji konsumenckich do rynku polskiego,
- podobieństwo lokalnego otoczenia biznesu do tego znanego przedsiębiorcy z Polski,
- niższe koszty (np. w porównaniu do Europy Zachodniej) ekspansji związane z niższym poziomem cen i mniejszą petryfikacją rynków tych państw.

## 2. Narzędzia zarządzania ryzykiem podatkowym w działalności gospodarczej

Termin „ryzyko” jest terminem wieloznacznym i bardzo trudno jest wypracować jednoznaczną jego definicję. Dla celów tego artykułu uznajemy za ryzyko „zagrożenie przedsięwzięcia niepowodzeniem” [Matkowski, 2006, s. 14].

Fundamentalną prawdą jest, że każda działalność, a więc i działalność gospodarcza, wiąże się nierozzerwalnie z ryzykiem [Obłój, 2000, s. 30]. Nie chcąc podejmować ryzyka, nie moglibyśmy podejmować działalności gospodarczej. Ryzyka nie da się uniknąć. Można nim jednak świadomie zarządzać. Zasada często przytacza na szkoleniach MBA brzmi: *risk management is not risk avoidance*, czyli zarządzanie ryzykiem nie oznacza unikania ryzyka.

Jedną z grup zagrożeń, których znaczenie w obecnym świecie biznesu stale rośnie, są ryzyka związane z podatkami i opłatami innych zobowiązań i danin państwowych (cła, opłaty administracyjno-prawne, opłaty skarbowe itp.). Wzrost znaczenia tego ryzyka wynika z szeregu przyczyn. Po

<sup>1</sup> Zatem do krajów CEE zaliczam państwa byłej Jugosławii, a nie zaliczam Austrii czy Niemiec.

pierwsze, rosnącej fiskalizacji przejawiającej się wzrostem zainteresowania państw w zwiększaniu wpływów budżetowych, co jest odpowiedzią na współczesne wyzwania świata w zakresie realizacji coraz to nowych obowiązków przyjmowanych przez państwa [Hoff, 2012]. Innym powodem jest rosnące znaczenie jawności zagadnień podatkowych i pojawiające się zainteresowanie opinii publicznej zagadnieniem sprawiedliwego obciążenia podatkami firm, szczególnie korporacji dokonujących bardzo szybkiej ekspansji globalnej. Powoduje to konieczność zabezpieczenia się przedsiębiorstw przed sytuacjami, które mogłyby skutkować negatywnym szumem medialnym sugerującym, że firma nie płaci sprawiedliwych podatków [Dagan, 2017]. W obecnym świecie, w którym percepcja marki i „sympatia” konsumenta do produktu i stojącej za nim firmy może decydować o wielkości sprzedaży i sukcesie rynkowym, negatywny PR nie jest pożądany. Kolejny powód wzrostu znaczenia ryzyka podatkowego dla firm wynika ze wzrastającej komplikacji rozwiązań podatkowych stosowanych przez państwa. Jest to odpowiedź na nowe formy prowadzenia działalności gospodarczej podejmowane przez firmy, szczególnie w obrocie międzynarodowym, ale także na trendy globalizacyjne pozwalające na dość swobodne transferowanie zysków firm z jednej jurysdykcji do drugiej a także, niestety, ze względu na dość silne tendencje, występujące szczególnie w międzynarodowych korporacjach, do mierzenia efektywności podatkowej wysokością efektywnej stawki podatkowej, co w konsekwencji prowadzi do agresywnego planowania podatkowego. Przykładowo, oficjalna stawka podatkowa CIT we Francji wynosi 34%, a efektywna tylko 11% [*What is the difference*, 2017].

Dla minimalizacji ryzyka podatkowego niezbędne jest posiadanie odpowiednich narzędzi do zarządzania nim [Jędruszek i inni, 2013, s. 20]. Innymi słowy, zarządzanie ryzykiem podatkowym zaczyna się od stworzenie formalnych mechanizmów i systemu działań podejmowanych przez organizację, a służących do:

- lokalizacji ryzyka, czyli ustalenia, w jakich obszarach działań i na jakich etapach mogą ryzyka występować;
- oszacowania jego „wagi”, czyli znaczenia dla firmy; znaczenie może być mierzone w sposób wymierny (koszty dodatkowych podatków, kar administracyjnych, odsetek karnych, utraty benefitów takich jak ulgi podatkowe) lub niewymierny (utrata prestiżu i reputacji, erozja stosunków z administracją fiskalną);
- podjęcia świadomej decyzji dotyczącej zlokalizowanego ryzyka; w szczególności dotyczy to podjęcia decyzji, czy ryzyko wymaga działań, jakie działania powinny być podjęte, kto odpowiada za te

działania, jak mierzyć efekt i kto sprawuje generalny nadzór nad procesem (czyli kto jest właścicielem procesu);

- monitorowania procesów, raportowania wyników, wymiany informacji z innymi uczestnikami procesu w firmie, eliminowania błędów i procesu uczenia się (samodoskonalenia się systemu).

System mechanizmów służących do zarządzania ryzykiem podatkowym w firmie nazywa się powszechnie wewnętrznymi procedurami zarządzania ryzykiem podatkowym lub w skrócie wewnętrznymi procedurami podatkowymi (WPP). W firmach osiągających pewien poziom złożoności ze względu na rodzaje i typy transakcji, wielkość obrotu, strukturę administracyjną i wewnętrzne zasady kierowania podmiotem nieodzowne jest sformalizowanie procedur podatkowych poprzez stworzenie i wdrożenie oficjalnych dokumentów regulujących to zagadnienie. Trudno sobie wyobrazić, by firma rozważająca i posiadająca środki na przeprowadzenie ekspansji zagranicznej funkcjonowała bez formalnej WPP. Zaznaczyć jednak trzeba, że w niektórych podmiotach procedura podatkowa jest częścią procedur prawnych, procedur finansowych lub ogólnych procedur zarządzania ryzykiem. Istnieje wiele różnorodnych koncepcji tworzenia procedur podatkowych. Ich omówienie wychodziłoby poza ramy tego artykułu. Zakładam, że firma decydująca się na ekspansję zagraniczną winna posiadać uprzednio stworzone WPP, spełniające cechy wymagane przez teorię i praktykę podatkową oraz naukę o zarządzaniu.

### 3. Typowe cechy procedur zarządzania ryzykiem podatkowym

Różnice w rodzajach prowadzonej działalności gospodarczej, wewnętrznej strukturze organizacji a także tzw. kulturze korporacyjnej będą skutkować znacznymi odmiennościami metodologicznymi w podejściu do tworzenia wszelkich procedur wewnętrznych, w tym procedur podatkowych [Wiśniewski, 2009].

Elementy charakterystyczne każdego systemu procedur podatkowych to:

1. Właściciel procesu (*ownership*). Zarządzanie podatkami umiejscowione jest zwyczajowo w działach finansowych firm. Może to być dział księgowości, pion ekonomiczny, wydział administracyjno-księgowy itp. Podlegają zatem osobie odpowiadającej za funkcjonowanie tego działu. Jest to często osoba na poziomie 2 (tj. zastępca dyrektora, wiceprezes, członek zarządu), jednak z bezpośrednim dostępem do ścisłego centrum decyzyjnego firmy. Nie wydaje się właściwe umocowanie osoby odpowiedzialnej za dział finansowy na poziomach niższych, a w szczególności odcięcie jej od bezpośredniego dostępu do osób podejmujących strategiczne decyzje w firmie.

Istotne jest także, by osoba będąca właścicielem procesu podatkowego posiadała następujące cechy:

- znajomość zagadnień podatkowych, w tym również na poziomie strategicznym,
  - całościowe rozumienie roli i znaczenia podatków w działalności firmy,
  - umiejętność uwzględniania aspektów podatkowych przy ocenie działań podejmowanych przez firmę,
  - rozumienie zagadnień zarządzania ryzykiem,
  - łatwość komunikacji z innymi działami, a w szczególności z działem prawnym.
2. Struktura i procedura wewnętrzna. Jest to zespół zasad regulujących kwestie:
- lokalizacji zagrożeń podatkowych. Wykrywanie potencjalnych kwestii podatkowych, które mogą wynikać z podejmowanych przez firmę działań ekonomicznych. Każde nowe działanie powinno być poddane ocenie ze względu na jego konsekwencje podatkowe. By tak się stało, odpowiednia komórka organizacyjna musi uzyskać z innych działów firmy (właścicieli danego zdarzenia) informację o planowanym działaniu (możliwie jak najwcześniej),
  - alokacji informacji o planowanym zdarzeniu do odpowiedniej komórki dokonującej oceny skutków podatkowych,
  - oceny skutków podatkowych zdarzenia poprzez analizę konsekwencji w zakresie podatków z uwzględnieniem: kosztów podatkowych, ryzyka i niepewności, wpływu na inne zagadnienia finansowe (przykładowo: rozliczenie straty z lat ubiegłych, cienka kapitalizacja, prawo do zwolnień lub ulg itp.),
  - sprzężeń zwrotnych z właścicielami zdarzeń podlegających analizie oraz z innymi działami zainteresowanymi (na przykład działem prawnym),
  - osoby lub osób odpowiedzialnych za administrowanie procesem (wybór specjalistów prowadzących analizę, terminy, ustalenie kryteriów oceny, decyzje dotyczące konsultacji z doradcami zewnętrznymi, referowanie konkluzji),
  - sytuacji nadzwyczajnych, takich jak konieczność podejmowania decyzji obciążonych ponadprzeciętnym ryzykiem. Do tej grupy zaliczamy decyzje w sprawach strategicznych lub takich, gdzie ryzyko podatkowe jest bardzo wysokie (np. ze względu na brak jednoznacznych interpretacji problemu przy potencjalnie wysokich sankcjach). Do sytuacji nadzwyczajnych zaliczyłbym też

decyzje o rozpoczęciu prowadzenia działalności na terytorium kraju z odmiennym systemem prawnopodatkowym, czyli ekspansji zagranicznej.

3. Umieszczenie procedur podatkowych w strukturze procedur wewnętrznych z uwzględnieniem takich kwestii, jak wzajemne sprzężenia zwrotne między działami, zakres odpowiedzialności, budżet, mechanizmy nadzoru i kontroli rozstrzygnięcie sytuacji spornych, nadzór itp.<sup>2</sup>
4. Korporacyjna polityka akceptacji ryzyka podatkowego, czyli wytyczne w zakresie stopnia „agresywności podatkowej”. Dla licznych zagadnień podatkowych brak jest jednoznacznych interpretacji, a wybór każdej z możliwych opcji wiąże się z ryzykiem. Firma powinna stworzyć zasady akceptacji takiego ryzyka. Pamiętać trzeba, że ryzyka mogą dotyczyć różnych aspektów podatków (dodatkowych obciążeń, kar, utraty uprawnień, utraty reputacji itp.), ale także mogą wyrażać się różnym stopniem – od niskiego do bardzo wysokiego. Polityka akceptacji ryzyka podatkowego odpowiada na pytanie, jakie aspekty uważamy za bardziej, a jakie za mniej istotne i jakie są granice akceptowalnego stopnia ryzyka. Narzędziem pomocnym jest ustalenie poziomu materialności, czyli kwoty zobowiązania podatkowego, której przekroczenie uruchamia określone mechanizmy procedury [Opinia Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego, 2015].

#### 4. Ekspansja zagraniczna jako źródło ryzyka

Za ekspansję zagraniczną w rozumieniu niniejszego artykułu uznaje się takie działanie firmy krajowej, której rezultatem jest stworzenie na terenie obcego systemu prawnopodatkowego własnej sformalizowanej obecności prawnej skutkującej lokalnym obciążeniem podatkowym.

Muszą zatem zostać spełnione następujące warunki:

1. Firma obecna w jednym systemie prawnym podejmuje świadomą decyzję o prowadzeniu działalności na terenie obcego państwa.
2. Efektem powyższej decyzji jest założenie na terenie tego państwa tzw. *business vehicle*, czyli określonej i dopuszczanej przez lokalne prawo formy prawnej prowadzenia biznesu. Może być to przedstawicielstwo, oddział, spółka itp.

---

<sup>2</sup> Kwestię umiejscowienia procedur podatkowych w organizacji postrzegam jako element zarządzania podatkami, nawet jeżeli kwestie te bywają regulowane wewnętrznymi dokumentami innymi niż sama procedura podatkowa.

3. Założenie *business vehicle* skutkuje powstaniem obowiązków podatkowych (a także prawnych, administracyjnych, w zakresie raportowania itp.).

Wybór właściwej formy prowadzenia działalności to efekt analizy czynników prawnych, podatkowych i biznesowych. W przypadku planowanej działalności obejmującej pełne spektrum działań gospodarczych firmy często decydują się na założenie spółki prawa handlowego. Taką spółkę nazywa się potocznie spółką córką lub podmiotem zależnym w odróżnieniu od przedstawicielstwa lub oddziału, które nie są traktowane jako odrębne podmioty, a raczej jako zagraniczna forma obecności podmiotu macierzystego [postanowienie Sądu Najwyższego, 2013]. Każde wyjście podmiotu krajowego na rynek zagraniczny oznacza konieczność funkcjonowania w nowym, nieznanym środowisku. Rodzi to konkretne ryzyka biznesowe, w tym ryzyka podatkowe. Ryzyka te powstają zarówno po stronie podmiotu zależnego, jak i w podmiocie dokonującym inwestycji.

## 5. Cechy specyficzne systemów podatkowych państw CEE

System podatkowy w rozumieniu wąskim to zbiór przepisów podatkowych. W rozumieniu szerokim system podatkowy to:

- podatki określone przez normy prawne zawierające ich zakres,
- aparat skarbowy, który organizuje wymiar, pobór i kontrolę podatków,
- prawo regulujące sprawy w zakresie podatków i aparatu skarbowego,
- zasady funkcjonowania systemu podatkowego [Pach, 2013, s. 78].

W praktyce, z perspektywy podatnika, dodać należy piąty element – szeroko rozumianą kulturę podatkową, czyli niesformalizowane wzory i praktyki zachowania podatników, administracji podatkowej, organów odwoławczych (w tym sądów), a także ogólny stosunek biznesu, władzy i społeczeństwa do podatków.

Dla podmiotów prowadzących działalność biznesową istotniejsze jest to drugie, szersze znaczenie. Firma musi bowiem uwzględniać nie tylko brzmienie przepisu, ale też praktykę jego aplikacji. W szczególności to, jak władze skarbowe ustosunkują się do konkretnych decyzji podatnika, jaka jest świadomość podatkowa sądów i organów odwoławczych, jak łatwo uzyskać wyjaśnienia i interpretacje przepisów, a także wiele innych elementów tworzących kulturę podatkową.

Wyodrębnienie cech specyficznych systemu podatkowego pozwala na stworzenie mechanizmów zarządzania ryzykiem występującym w danym systemie.



Systemy podatkowe krajów CEE charakteryzuje wiele podobieństw. Większość badaczy koncentruje się na analizie cech wspólnych systemów podatkowych krajów CEE i ich ewolucji z perspektywy makroekonomicznej [Newbery, 1997]. Na użytek tego artykułu musimy jednak przyjrzeć się, jakie wspólne, istotne dla podatnika cechy charakterystyczne posiadają systemy stworzone w państwach CEE po upadku systemu komunistycznego. Wyróżnić można następujące podobieństwa:

- swoista wtórność w stosunku do systemów tzw. państw zachodnich [Gierusz, Gierusz, 2017, s. 19],
- brak lub pojawianie się z opóźnieniem skomplikowanych instytucji podatkowych<sup>3</sup>,
- bardzo duża ilość, często chaotycznych przepisów podatkowych [Mudrecki, 2015],
- formalizm – dominacja zasady *form over substance*,
- zmienność – duża częstotliwość zmian, często nowe przepisy korygują wady poprzednich,
- nacisk na podatki pośrednie (VAT, akcyza) jako źródło dochodów budżetowych,
- korozja zasady powszechności przejawiająca się w licznych ulgach i zwolnieniach,
- niski stopień pewności, brak jednoznacznych interpretacji, zmienność interpretacyjna,
- represyjność aparatu fiskalnego i nacisk na narzędzia karania,
- niski lub średni poziom wiedzy technicznej aparatu skarbowego,
- podatność na korupcję,
- autorytarność aparatu skarbowego wyrażającą się niechęcią do dialogu z podatnikiem.

Cechą różniącą poszczególne kraje CEE jest niewątpliwie stopień fiskalizmu. Przykładowo stawka CIT może różnić się znacznie i wynosić od 9% do 22%, a maksymalne stawki VAT wynoszą od 19% do 25%<sup>4</sup>.

Istotnie różnią się też inne elementy determinujące obciążenia podatkowe, np. dozwolone koszty uzyskania przychodu, prawo do rozliczenia strat z lat ubiegłych itp.

## 6. Proces ekspansji zagranicznej – spojrzenie podatkowe

Ekspansja zagraniczna wymaga starannego planowania i przygotowania. Szczególnie istotne jest ono, gdy firma zakłada swój pierwszy podmiot poza krajem. Etapizacja procesu pozwoli usprawnić zarządzanie ryzykiem.

<sup>3</sup> Takich jak cienka kapitalizacja, ceny transferowe, tax cash pooling.

<sup>4</sup> Stawka CIT w Czarnogórze to 9%, a na Słowacji 22%, stawka VAT w Rumunii to 19%, a w Chorwacji 25%.

Z perspektywy zarządzania podatkami wyróżniamy następujące etapy tego procesu:

1. Etap wstępny. Zawiera on analizę uwarunkowań (w tym analizę lokalnych podatków i kultury podatkowej) i w oparciu o jej wyniki planowanie działań. Na tym etapie decyduje się struktura inwestycji (schemat podatkowy) [Dębniak, 2018]. Należy też uwzględnić dostępne ulgi i zwolnienia podatkowe. Na tym etapie przygotowuje się plan czynności wg punktów 2–5, szacuje zasoby ludzkie i dokonuje alokacji działań.
2. Decyzje dotyczące formuły inwestycji. Wybór formy prawnej działalności, czyli *business vehicle*. Forma działalności (spółka, oddział, przedstawicielstwo) zależy od licznych czynników, w tym również podatkowych. Ustalenie sposobu finansowania nowego podmiotu. Z punktu widzenia podatków istotna jest możliwość zaliczenia w koszty odsetek oraz opodatkowanie odsetek w kraju podmiotu finansującego<sup>5</sup>. Ostatecznie wybór formy prowadzenia sprawozdawczości i raportowania ustawowego, jeżeli w tym zakresie dostępne są różne opcje.
3. Czynności rejestrowe. Uzyskanie niezbędnych zezwoleń i rejestracje podatkowe, które mogą być znacząco różne od tych znanych z kraju spółki macierzystej.
4. Działalność w fazie początkowej. Ustanowienie (zatrudnienie) księgowości, rekrutacja lokalnej kadry oraz wybór lokalnego doradcy podatkowego. Ustalenie zasad i mechanizmów cen transferowych.
5. Działalność operacyjna. Stworzenie mechanizmów nadzoru i kontroli. Ustalenie zasad sprawozdawczości. Alokacja kosztów centralnych związanych z podmiotem zależnym (*overhead costs*), zawarcie między podmiotem zależnym a centralą umów o wsparcie. Zapewnienie operacyjnej samodzielności podatkowej podmiotowi zależnemu.

Kluczowymi na tym etapie są poniższe wyzwania:

- brak, niepełna lub nieprawdziwa wiedza o systemie podatkowym kraju inwestycji oraz przyjmowanie fałszywych założeń w oparciu o doświadczenia z kraju macierzystego,
- kumulacja działań w krótkim okresie i konieczność ustalania priorytetów. Etap początkowy wymaga wykonania dużej ilości działań, spośród których podatki często nie są traktowane przez kierownictwo jako priorytetowe,

<sup>5</sup> Ograniczenia w odliczeniu odsetek istnieją w wielu krajach w formie *thin capitalisation* – cienkiej kapitalizacji.

- bariery komunikacyjne i logistyczne. Zarządzanie podatkami na odległość jest trudne. Dużym wyzwaniem jest bariera językowa zarówno w zakresie omawiania technicznych zagadnień podatkowych w języku obcym, jak i siatki pojęciowej oraz zrozumienia lokalnej kultury podatkowej.

Szczególną uwagę należy zwrócić na dwie kwestie, które mogą podlegać weryfikacji zarówno w kraju inwestora, jak i w kraju inwestycji. Po pierwsze, ustalenie zasad cen transferowych W krajach CEE, gdzie nacisk często kładziony jest na formę a nie treść transakcji, ważne jest przygotowanie z wyprzedzeniem dokumentacji cen transferowych szczegółowo opisującej metody ustalania cen, mechanizmy wyliczenia marży i systemu alokacji kosztów. Dokumentacja taka, jeżeli przygotowana jest w centrali, musi uwzględniać wymogi lokalnego rynku (np. język) i musi być dostępna i zrozumiała dla lokalnego personelu. W ten sposób w przypadku kontroli podatkowej możliwa jest szybka i kompetentna reakcja. Drugie zagadnienie to alokacja kosztów centrali. W praktyce wsparcie i pomoc dla nowego podmiotu może być czasochłonne i kosztochłonne. Szczególnie na wczesnym etapie. Koszty takie poniesione w centrali mogą nie stanowić kosztu uzyskania przychodu dla spółki matki. Dlatego niezbędne jest ich fakturowanie (alokacja) do podmiotu zależnego. Tam jednak, by był koszt uzyskania przychodu, należy zapewnić transparentny mechanizm wyjaśniający ich składniki i sposób wyliczenia kwot. Władze skarbowe są generalnie podejrzliwe w stosunku do faktur wystawianych między spółką macierzystą i zależną i oczekują dokładnych wyjaśnień co do charakteru takich alokacji [Singhall, 2014]. Podobnie rzecz ma się z umowami zawieranymi między centralą a podmiotem zależnym w zakresie wsparcia zarządczego (*management services*), wsparcia sprzedaży, IT, HR i innych podobnych kosztów.

## 7. Procedury podatkowe a zarządzanie podatkami w ekspansji

Nie jest wskazane podejmowanie ekspansji zagranicznej bez stworzenia w firmie wewnętrznych procedur podatkowych [Bakker, Kloosterhof, 2010]. Procedury już istniejące należy zaś dostosować do nowych wyzwań, za które uznajemy:

- pojawienie się nowych, o odmiennych cechach, jednostek organizacyjnych (przedstawicielstwo, oddział zagraniczny lub spółka córka),
- działanie w ramach nowego systemu prawnego,
- przeniesienie centrów decyzyjnych poza obecny obszar,
- problemy kulturowe i komunikacyjne,
- problemy nadzoru i kontroli.

Dostosowywanie odbywać się winno zarówno w sferze formalnej – poprzez dodanie do dotychczasowej struktury nowych jednostek, kanałów przepływu informacji czy też ścieżek decyzyjnych, jak i w sferze praktycznej poprzez uwzględnienie specyfiki kultury podatkowej danego obszaru, problemów komunikacyjnych itp.

Nowe jednostki organizacyjne będą różne od tych już istniejących, gdyż podlegać będą obcej jurysdykcji. To wymusza pozycjonowanie ich w odpowiednim miejscu w strukturze firmy, a także wyposażenie ich i organów nadzoru w narzędzia i mechanizmy do właściwego wypełniania zadań podatkowych. Kwestią nie mniej ważną jest to, że w sposób oczywisty część decyzji podatkowych podejmowana będzie na terenie tego państwa, w którym działa nowy podmiot. Nie jest bowiem możliwa całkowita centralizacja funkcji podatkowych. Nie byłaby ona ani skuteczna, ani efektywna. Zatem należy upewnić się, że lokalne centrum decyzji podatkowych jest odpowiednio przygotowane do wypełniania swoich zadań. W szczególności posiada zasoby ludzkie i finansowe, kompetencje merytoryczne, świadomość wagi zagadnień podatkowych oraz dostęp i zrozumienie polityki podatkowej firmy, w tym stopnia akceptacji ryzyka podatkowego. Działanie na terenie obcego państwa niesie ze sobą znaczne wyzwania kulturowe, a błędem i arogancją jest jakże częsta postawa zakładająca, że własna kultura korporacyjna przenoszona do kraju inwestycji jest jedyną właściwą. Modyfikując procedury podatkowe, musimy uwzględnić odmiennosc podejścia do podatków, prawa i biznesu, która może być znacząca zależnie od kraju. Nie należy też lekceważyć barier językowych. Choć dziś powszechne jest użycie w biznesie języka angielskiego, to jednak poziom jego znajomości jest często niezadowalający, co może skutkować istotnymi wypaczeniami i szumami komunikacyjnymi.

Istotna jest też kwestia ustalenia „własności” (*ownership*) zagranicznych zagadnień podatkowych w strukturze firmy. Z jednej strony osoba operacyjnie odpowiedzialna za podmiot działający za granicą jest najlepiej zorientowana w bieżących problemach lokalnej firmy. Jednak ze względu na np. systemy motywacyjne, dla osoby na tym stanowisku efekty biznesowe i bieżący rezultat finansowy mogą być bardziej istotne niż unikanie ryzyka podatkowego, którego efekty mogą obciążyć firmę dopiero w przyszłości. Osoby operacyjnie zajmujące się biznesem mają też często niewystarczającą wiedzę i świadomość podatkową. Jeżeli są to pracownicy delegowani z centrali, mogą nie doceniać znaczenia lokalnych podatków, a ze względu na czasowy charakter ich oddelegowania często przykładają zbyt małą wagę do problemów, które mogą ujawniać się w okresach przyszłych. Jeżeli są to osoby zatrudnione lokalnie, to lepiej orientują się w miejscowych zagadnieniach podatkowych, ale często nie rozumieją kultury podatkowej

firmy lub gotowe są na akceptację ryzyka, które przekracza korporacyjnie przyjęte granice. Słabości tych pozbawieni mogą być profesjonalni specjaliści od podatków. Jednak zatrudnienie takiej osoby lokalnie nie zawsze jest ekonomicznie usprawiedliwione, a specjalista z centrali musi wykazać się odpowiednią wiedzą i inicjatywą, by konsultować zagadnienia z obcego systemu podatkowego.

W procedurach podatkowych zdefiniowana musi być rola doradcy zewnętrznego. Osoba taka, specjalista zajmujący się wyłącznie i zawodowo doradztwem podatkowym, pomaga pracownikom firmy w interpretacji przepisów, dostarcza rozstrzygającą opinię w przypadku braku konsensusu wewnątrz organizacji, pomaga oszacować ryzyko podatkowe, gdy przepisy nie są jednoznaczne, a także udziela swoistej gwarancji, że firma dołożyła należytej staranności w poszukiwaniu właściwego rozwiązania poprzez zasięgnięcie opinii z zewnętrznego źródła. Przy działaniach poza granicami kraju korzystanie z zewnętrznego doradcy jest niezbędne. Wewnętrzne zasoby firmy nie są w tym przypadku wystarczające. Należy wypracować mechanizm wyboru doradcy, zasady współpracy, ustalić budżet i uprawnienia do jego wykorzystania (centralnie lub lokalnie).

W procedurach podatkowych należy stworzyć mechanizm nadzoru i kontroli nad zagadnieniami podatkowymi operacji zagranicznej. Mechanizm ten musi uwzględniać dyskutowaną powyżej specyfikę operacji w obcych systemach prawnych.

Mechanizm nadzoru winien posiadać następujące cechy:

1. **Kompletność.** Wszelkie transakcje materialne (poziom materialności wyznaczony dla operacji krajowych może wymagać weryfikacji dla operacji w innym państwie) muszą być objęte mechanizmem. Kompletność powinna też dotyczyć wszystkich aspektów podatkowych, co jest o tyle ważne, że w innym systemie mogą występować aspekty podatkowe dotychczas nieznanne w korporacyjnym systemie (np. nowy podatek).
2. **Sprzężenia zwrotne.** System winien otrzymywać informacje z podmiotu zagranicznego i przekazywać do niego *feedback*, upewniając się, że jest on implementowany.
3. **Uniwersalność.** Rozumiana jest jako umiejętność korzystania przy sprawowaniu nadzoru z różnych źródeł. Źródłami mogą być działy operacyjne, księgowość wewnętrzna lub zewnętrzna, doradca zewnętrzny, dostępne opracowania i materiały branżowe. Sprawujący nadzór musi umieć korzystać (i dzielić się) z danych uzyskanych z działów prawnych, księgowości, audytu wewnętrznego i od biegłych rewidentów.

Konieczność płacenia podatków obarcza podatnika ryzykiem związanym z możliwością zaniżenia zobowiązania podatkowego [Biernacki, 2017]. Może być to wynikiem błędu lub świadomej decyzji. Eliminacja błędu nie jest całkowicie możliwa, jednak przy sprawnym zarządzaniu procesem obliczenia podatków jego ograniczenie do poziomu akceptowalnego wydaje się osiągalne. Wymaga to sprawnych kadr, efektywnego procesu i mechanizmu kontroli. Trudniejsze jest ograniczenie ryzyka przy podejmowaniu świadomej decyzji podatkowej. Taka decyzja podejmowana może być przy:

- interpretacji przepisów podatkowych,
- planowaniu podatkowym.

Część przepisów nie jest jednoznaczna i mimo dostępnych narzędzi weryfikacji (opinie niezależnych doradców, interpelacje wydawane przez aparat skarbowy) decyzja podjęta przez podatnika może być obciążona błędem, a to rodzi powstanie ryzyka.

W przypadku planowania podatkowego firma poszukuje dróg zmniejszenia obciążeń podatkowych i każdorazowo, decydując się na konkretne rozwiązanie, akceptuje ryzyko związane z faktem, że jeśli skutkuje ono obniżeniem kwoty podatku, to może być zakwestionowane przez władze skarbowe, a firma może zostać oskarżona o celowe zaniżenie podatków.

Akceptacja ryzyka podatkowego to świadoma postawa firmy w stosunku do ryzyka podatkowego w oparciu o wewnętrzne zasady definiujące akceptowalny poziom ryzyka.

Podkreślenia wymaga element świadomości, która musi wynikać z procesu analizy zagrożeń dla firmy będących skutkiem konieczności płacenia podatków i ich wpływu na pozycję (standing) firmy. Pozycja firmy rozumiana musi być szeroko: wynik finansowy, reputacja, sankcje karne dla firmy, pracowników lub zarządu itp.

Jak zazaczyłem powyżej, stopień akceptacji ryzyka podatkowego może być inny dla firmy matki i korporacji jako całości i inny dla poszczególnych podmiotów zależnych. Spowodowane jest to zwykle czynnikami specyficznymi dla lokalnego systemu podatkowego, takimi jak jego poziom restrykcyjności lub wysokość kar.

Każdy podmiot może podlegać kontroli organów skarbowych. Jedną z istotnych cech procedur podatkowych powinno być takie przygotowanie spółki, by w wyniku audytu podatkowego firma nie była zmuszona do uiszczania dodatkowych kwot podatku lub kar. Istotne jest, by w przypadku gdy podatnik podjął decyzję kontrowersyjną, niosącą zagrożenie przyjęcia odmiennej interpretacji przez urzędnika kontroli, firma mogła wykazać należytą staranność w procesie analizy zagadnienia i oparcie się

o opinie specjalistów przy podejmowaniu ostatecznej decyzji [Mudrecki, 2015, s. 22].

Pamiętać należy też, że za decyzje podatkowe odpowiada zarząd firmy. Osoby te nie zawsze mają odpowiednie, podatkowe wykształcenie. Procedury podatkowe firmy mają za zadanie dostarczyć im narzędzia umożliwiające świadome podjęcie decyzji.

Jak widać z powyższych rozważań, prawidłowo zaprojektowane i implementowane WPP są w stanie zapewnić optymalizację zobowiązań podatkowych i zminimalizować ryzyko podatkowe. Osiągnięte to może być, gdy WPP staną się dla firmy źródłem wiedzy o istnieniu nowych zagrożeń podatkowych, umożliwią ich lokalizację i konkretyzację, stworzą mechanizmy podejmowania świadomych decyzji podatkowych, zapewnią możliwość wykazania należytej staranności, będąc elementem ochrony pracowników i zarządu. Bez dopasowanych do wymogów ekspansji zagranicznej WPP stopień skomplikowania nowych zagadnień podatkowych, różnice między systemami prawnymi, ograniczenia logistyczne i komunikacyjne spowodują, że nie będzie możliwe, by firma inwestująca zapewniła sobie należyty nadzór nad zobowiązaniami fiskalnymi swojego podmiotu zależnego.

## **8. Zarządzanie podatkami jako źródło przewagi konkurencyjnej poprzez stworzenie wizerunku firmy jako uczciwego podatnika (*good corporate citizen*)**

Rola zarządzania podatkami w budowaniu przewagi konkurencyjnej rośnie wraz ze wzrostem znaczenia dwóch czynników. Po pierwsze, ze względu na koszty prawidłowo opłacanych podatków przy tendencji do zwiększania obciążeń podatkowym firm oraz, po drugie, ze względu na coraz większe znaczenie świadomego wyboru konsumentów. Nabywcy produktów firmy oczekują, że dostawca towarów i usług przez nich nabywanych będzie prowadził działalność w sposób społecznie akceptowany. Oznacza to w praktyce konieczność zarządzania różnymi aspektami biznesu wynikającymi z jego wpływu na szeroko rozumiane otoczenie. Przykładowo, przestrzeganie postulatów związanych z ekologią, unikaniem wyzysku pracowniczego, równym traktowaniem kobiet, a także brakiem uchylania się od opłaty podatków [Chow, Galak, 2012]. W związku z medialnymi dyskusjami piętnującymi firmy zaniżające zobowiązania podatkowe coraz więcej osób zaczyna krytycznie patrzeć na te podmioty, pod adresem których wysuwa się zarzut uchylania się od partycypowania w kosztach funkcjonowania państwa. W skali globalnej ilustruje to sytuacja firm określanych jako GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon)

i liczne medialne komentarze na temat etycznej strony ich modelu biznesu, a w szczególności decyzji o optymalizacjach podatkowych [Rankin, 2018].

W Polsce głośno i krytycznie komentowano decyzje znanej firmy giełdowej o przeniesieniu rejestracji znaków towarowych na Cypr i do ZEA, co niektórzy uznawali za próbę uniknięcia opłaty podatków w Polsce [Forsa.com, 2014]. Pod naciskiem opinii publicznej firma ostatecznie wycofała się z tego pomysłu [Ogórek, 2015].

Zaznaczyć należy, że negatywny wpływ na reputację może mieć sama medialna sugestia, że podmiot zaniża podatki, nawet jeżeli nie zostało to potwierdzone decyzją organu skarbowego lub sądu. Oznacza to, że w celu skutecznej obrony przed zarzutami firmy muszą wypracować mechanizmy unikania takich działań, które mogą skutkować powstaniem negatywnego PR, prezentacji swoich decyzji w sposób antycypujący potencjalne zarzuty oraz wypracować strategię szybkiego i skutecznego reagowania.

Przewagę konkurencyjną firmy osiągają również poprzez optymalizację kosztów, w tym kosztów podatków [Krawczyk, 2016]. Istnieje zatem pokusa, by w decyzjach biznesowych uwzględniać możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych (optymalizacja podatkowa). Jest to prawnie dopuszczalne, jeżeli odbywa się w granicach zakreślonych przepisami. Polityka podatkowa firmy powinna stać na straży zasady, że planowanie podatkowe z jednej strony zapewnia minimalizację kosztu podatkowego, ale jednocześnie nie naraża firmy na ryzyko powstania zaległości podatkowych i kar. Jest to szczególnie ważne przy podatkowym planowaniu transgranicznym, gdzie konieczność uwzględnienia wymogów kilku systemów podatkowych może skutkować zwiększeniem ryzyka popełnienia błędu, a dostępne na rynku i proponowane przez doradców struktury inwestycyjne (czyli takie schematy podatkowe, które pozwalają na minimalizację podatku poprzez przyjęcie odpowiedniej formy organizacyjnej prowadzenia działalności lub dokonanie inwestycji za pośrednictwem krajów z niższą stopą opodatkowania) kuszą możliwością zaoszczędzenia znacznych kwot podatków. Próba budowania przewagi konkurencyjnej może jednak zakończyć się efektem przeciwnym do pożądanego. W szczególności dodatkowymi obciążeniami podatkowymi, sankcjami karnymi, odsetkami z tytułu zaległości, odpowiedzialnością karno-skarbową dla pracowników i zarządu firmy, a także poważnym uszczerbkiem reputacji.

Przy efektywnym zarządzaniu ryzykiem podatkowym firma może jednak wiele zyskać [Bąk, 2016]. Nie tylko optymalizować zobowiązania podatkowe, ale także stworzyć pozytywny wizerunek jako element korporacyjnego PR (odpowiedzialny podatnik) oraz wypracować relacje z lokalną administracją prowadzące do postrzegania firmy jako tzw. *good*



*corporate citizen*, czyli odpowiedzialnego uczestnika obrotu gospodarczego [Skroupa, 2018]. W niektórych krajach (w tym w Polsce) taki status może być w różnych formach oficjalnie uznany (choć bez użycia powyższej nazwy) i może skutkować bardzo konkretnymi przywilejami. Przykładem jest występujący w procedurze celnej status upoważnionego eksportera (tzw. *approved exporter*)<sup>6</sup>. Można oczekiwać, że znaczenie zarządzania podatkami przy uzyskiwaniu przewagi konkurencyjnej będzie w najbliższych latach wzrastać.

## Zakończenie

Proces podejmowania inwestycji przez polskie podmioty będzie trwał. W jego trakcie pojawiać się będą różne ryzyka, w tym ryzyka podatkowe. Dobre przygotowanie firm pozwoli na lepsze zmierzenie się z tymi wyzwaniami. Elementem takiego przygotowania jest zaadaptowanie wewnętrznych procedur podatkowych przedsiębiorstwa do działań poza lokalnym systemem prawnopodatkowym. Proces adaptacji musi uwzględniać specyfikę systemu podatkowego kraju inwestycji, w tym jego kultury prawnej i podatkowej. Inwestycja w dostosowanie WPP do wymogów państw obcych powinna być jednak postrzegana nie tylko jako narzędzie uniknięcia zagrożeń wynikających z konieczności funkcjonowania w otoczeniu mniej znanym i mniej przewidywalnym, ale również jako szansa na uzyskanie przewagi konkurencyjnej. Uniknięcie kosztów kar i sankcji podatkowych to tylko jeden z elementów takiej przewagi, równie ważnym jest możliwość tworzenia pozytywnego wizerunku firmy poprzez podkreślanie właściwego stosunku podatnika do zobowiązań podatkowych. Kraje CEE będą przykładały coraz większą wagę do uszczelniania systemów podatkowych. W wyniku tych działań aparat skarbowy będzie zwiększał nacisk na pobór podatku, co prowadzić będzie do sporów z podatnikami. WPP mogą okazać się narzędziem bardzo pomocnym w zagwarantowaniu, że firma nie posiada zaległości podatkowych, a także, że traktuje obowiązki podatkowe z należytą starannością.

## Literatura

- Bakker A., Kloosterhof S. (2010), *Tax risk management – from risk to opportunity*, IBFD.
- Bąk M. (2016), *Wizerunek i reputacja przedsiębiorstwa w gospodarce opartej na wiedzy z perspektywy rachunkowości*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 2, cz. 2.
- Biernacki K. (2017), *Ryzyko Podatkowe i Instrumenty Jego Minimalizacji w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie Lublin”, Vol. LI, 5 Sectio H.

<sup>6</sup> *Approved exporter*, czyli upoważniony eksporter, to firma spełniająca określone wymogi i posiadająca uprawnienie do wystawienia własnego dokumentu potwierdzającego pochodzenie towaru.

- Chow R., Galak J. (2012), *The effect of inequality frames on support for redistributive tax policies*, „Psychological Science”, Vol. 23, No. 12.
- Dagan T. (2017), *International tax and global justice*, 18 Theoretical Inquiries in Law 1, Tel Aviv.
- Dębniak P. (2018), *Optymalizacja podatkowa jako element zarządzania finansami przedsiębiorstwa*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 1.
- Gierusz J., Gierusz M. (2017), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej w teorii i w praktyce*, ODDK, Gdańsk.
- Gorynia M. (2007), *Strategie zagranicznej ekspansji przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Hoff W. (2012), *Granice prywatyzacji żądań i kompetencji władz publicznych*, „Krytyka Prawa”, nr 4.
- Jędruszek O., Łukaszewicz-Obierska A., Ziobrowski J. (2013), *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Krawczyk P. (2016), *Optymalizacja kosztów jako współczesny priorytet sektora MŚP w Polsce*, „Ekonomia XXI wieku”, nr 3.
- LPP przenosi marki na Cypr, internauci są oburzeni (2014), 7.01, Forsa.com.
- Matkowski P. (2006), *Zarządzanie ryzykiem operacyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Mudrecki A. (2015), *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Newbery D. (1997), *Reforming Tax and Social System in Central Europe: Lessons from Hungary*, w: S. Zecchini (ed.), *Lessons from the Economic Transition: Central and Eastern Europe in the 1990s*, Springer Science+Business Media LLC, New York.
- Obłój K. (2000), *Strategia sukcesu firmy*, PWE, Warszawa.
- Ogórek S. (2015), *LPP znowu zapłaci podatki w Polsce. Firma wraca z podatkowej emigracji*, 26.05, money.pl.
- Opinia nr 7/2015 Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 2 czerwca 2015 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 27 kwietnia 2015 r.
- Pach J. (2016), *Podatkowe uwarunkowania przedsiębiorczości w teorii i praktyce*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego”, nr 30.
- PFR TFI (2017), *Badanie Rozwój Polskich Przedsiębiorstw za Granicą*, dostęp: 11.01.2019.
- Postanowienie Sądu Najwyższego w składzie: SSN Anna Owczarek (przewodnicząca) SSN Wojciech Katner (sprawozdawca) SSN Agnieszka Piotrowska, 8 maja 2013 r., sygn. akt I CZ 34/13.
- Rankin J. (2018), *Facebook, Google and Amazon could pay fair tax under EU plans*, „The Guardian”, 21.03.2018.
- Raporty NBP, *Polskie Inwestycje bezpośrednie za granicą za lata 2013, 2014, 2015, 2016, 2017*, dostęp: 10.01.2019.
- Singhal P. (2014), *Management service fees: tax anomalies*, „The Firm”, 23.12.2014.
- Skroupa Ch. (2018), *What Does It Mean To Be A Strong Corporate Citizen?*, Wywiad z Thomasem Knowltonem, „Forbes”, 19.03.2018.
- What is the difference between statutory and effective tax rate* (2017), Peter G. Peterson Foundation, pgpf.org, 15.11, dostęp: 12.01.2019.

Wiśniewski P. (2009), *Ryzyko podatkowe w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań.

## **Streszczenie**

Polskie przedsiębiorstwa coraz chętniej inwestują za granicą. Preferowanym celem pierwszej fazy ekspansji zagranicznej są kraje CEE. Dla sukcesu inwestycji kluczowe jest odpowiednie jej przygotowanie. Proces ten winien dotyczyć także przygotowania funkcji podatkowej firmy. Podmiot rozważający inwestycję zagraniczną powinien posiadać już zaimplementowane wewnętrzne procedury podatkowe. Procedury takie wymagają jednak adaptacji do zagrożeń i różnych rodzajów ryzyka, które wystąpić mogą przy prowadzenia działalności w odmiennym systemie prawno-podatkowym. Systemy podatkowe państw CEE posiadają liczne cechy wspólne i podobieństwa wynikające ze zbliżonych doświadczeń w transformacji ekonomicznej ostatnich dekad. Właściwie przygotowane procedury podatkowe pozwolą uniknąć powstawania zaległości podatkowych w zależnych podmiotach zagranicznych firmy, jak również mogą być narzędziem budowania pozytywnego wizerunku podatnika, który będzie skutkować uzyskiwaniem przewagi konkurencyjnej w stosunku do tych podmiotów, które nie będą przykładały należytej wagi do zagadnień podatkowych swoich zagranicznych operacji.

## **Słowa kluczowe**

podatki, zarządzanie podatkami, procedury podatkowe, procedury wewnętrzne, inwestycje zagraniczne, przewaga konkurencyjna

## **Internal Tax Procedures as an element of tax management process in outbound investment in CEE countries**

Polish enterprises are increasingly willing to invest abroad. CEE countries are the preferred target for international expansion. The proper preparation of the investment is crucial for the investment's success. This process should also apply to the preparation of the company's tax function. The entity considering foreign investment is expected to have implemented Internal Tax Procedures. These procedures, however, require adaptation to the threats and risks that may arise when operating in the new legal and tax system. Tax systems of CEE countries are characterized by certain similarities resulting from similar experiences in the transformation of recent decades. Properly prepared Tax Procedures will help avoid tax arrears in the foreign subsidiaries of the company and may also be a tool for building a positive image of the company that may result in a competitive advantage in relation to those companies that do not pay due attention to it tax issues.

## **Keywords**

taxes, tax management, tax procedures, internal procedures, outbound investment, competitive advantage

