

Joachim Foltys

Politechnika Opolska

Urszula Romaniuk

Politechnika Opolska, Opolski Urząd Skarbowy w Opolu

OUTSOURCING W STRATEGIACH PODATKOWYCH

Wprowadzenie

„Jeśli jest coś, czego nie potrafimy zrobić wydajniej, taniej i lepiej niż konkurenci, nie ma sensu, żebyśmy to robili i powinniśmy zatrudnić do wykonania tej pracy kogoś, kto zrobi to lepiej niż my”¹. To – jakże często cytowane – stwierdzenie, przypisywane Henry’emu Fordowi, w pełni oddaje ideę outsourcingu². W literaturze można spotkać wiele definicji opisujących to działanie, w tym takie określenia, jak:

- pozyskiwanie z zewnątrz zasobów,
- powierzanie niezależnym usługodawcom realizacji procesów biznesowych³,
- wydzielenie ze struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa niektórych realizowanych przez nie samodzielnie funkcji i przekazanie ich do wykonania innym podmiotom.

Zastosowanie outsourcingu niesie wiele korzyści w różnych obszarach funkcjonowania podmiotów, jednak jedna z nich jest zwykle pomijana we wszelkich opracowaniach dotyczących tematu outsourcingu. Jest to korzyść wynikająca z tego, że zlecenie (przez organizację) wykonania określonych usług na zewnątrz wywołuje określone skutki podatkowe. Przy uwzględnieniu konstrukcji

¹ Henry Ford (1863-1947) – amerykański przemysłowiec, założyciel Ford Motor Company, <http://www.outsourcing.edu.pl/>.

² Outsourcing, skrót z ang. *outside-resource-using* – użycie zewnętrznych zasobów,

³ Według Petera Bendora-Samuela (założyciela Everest Group w 1991 r., inicjatora outsourcingu w działalności przedsiębiorstw) – „(...) powierzenie (przez organizację) realizacji określonego procesu przy szczegółowym określeniu oczekiwanych efektów, lecz bez instrukcji wykonywania poszczególnych zadań i pozostawienie inicjatywy w tym zakresie zleceniobiorcy”, <http://www.everestgrp.com/about-us/leadership/peter-bendor-samuel.html>.

poszczególnych tytułów podatkowych, zastosowanie outsourcingu przekłada się wprost na zmniejszenie obciążeń podatkowych – w szczególności w podatku dochodowym oraz w podatku od towarów i usług. Efekt ten stanowi niebagatelną korzyść dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, stąd – poza wszelkimi innymi korzyściami – outsourcing może być postrzegany jako element strategii podatkowych mających na celu minimalizację obciążeń podatkowych.

Problematyka rozpoznania relacji między outsourcingiem a wdrażanymi strategiami podatkowymi – prowadzącymi w efekcie do minimalizowania podatków – nie była do tej pory przedmiotem szerszych rozważań. Opracowaniu niniejszego tekstu przyświecały zatem dwa cele. Pierwszym z nich jest zasygnalizowanie, że wciąż nie do końca rozpoznano, w jakim stopniu decyzje podmiotów o skorzystaniu z outsourcingu są wywiedzione z przyczyn ogólnie uważanych za decydujące, a w jakim stopniu są efektem wdrożenia strategii podatkowych, zmierzających do minimalizacji obciążeń podatkowych. W drugiej kolejności opracowanie ma na celu przedstawienie kilku wybranych sposobów konstruowania strategii podatkowych na podstawie różnych rodzajów outsourcingu, w zależności od wyznaczonych obszarów spodziewanych korzyści podatkowych.

Jako materiał badawczy posłużyły:

- akta podatkowe wybranych przedsiębiorców⁴, na podstawie których organ podatkowy badał, czy outsourcing był determinowany celami gospodarczymi czy podatkowymi,
- sprawozdania finansowe⁵ zawierające dane podmiotów gospodarczych, modelujących swoją sytuację prawną i organizacyjną poprzez dokonywanie przekształceń w sferze własnościowej.

1. Outsourcing i jego korzyści oraz efekt podatkowy

Bez względu na różnicowanie definicyjne, obecnie outsourcing jest postrzegany jako nowoczesna strategia zarządzania, polegająca na przekazaniu innemu podmiotowi obszarów, funkcji i zadań.

Wydzielenie na zewnątrz mniejszych lub większych obszarów działalności przedsiębiorstwa jest rozwiązaniem wykorzystywanym dziś powszechnie przez małe i duże organizacje (przedsiębiorstwa) na globalnym rynku, przy czym – dla coraz większej ich liczby – jest także gwarancją dalszego rozwoju i pozyskiwa-

⁴ Dane indywidualne objęte tajemnicą skarbową.

⁵ Dostępne w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz ujawnione w Systemie Informacji Prawnej LEX w module: Informacja Prawno-Gospodarcza (IPG).

nia innowacji. W praktyce outsourcing sprowadza się do zidentyfikowania kilku podstawowych sytuacji:

- korzystanie z zewnętrznej obsługi kosztownego lub uciążliwego logistycznie procesu, co zewnętrzny dostawca, korzystając z efektu skali, będzie mógł zrobić efektywniej i/lub taniej, dzięki czemu dostępne zasoby zewnętrzne są tańsze od wewnętrznych,
- korzystanie z cudzej specjalistycznej wiedzy, technologii lub innowacji, której wytworzenie jest zbyt trudne i/lub zbyt kosztowne,
- korzystanie z usług, których wykonywanie w sposób kompetentny wymagałoby dużego nakładu sił i/lub środków oraz absorbowало dużo czasu na naukę⁶.

W literaturze przedmiotu jako na podstawową korzyść – płynącą z przeniesienia na zewnątrz funkcji ubocznych i pomocniczych w ramach outsourcingu – zwykło się wskazywać przede wszystkim na redukcję kosztów własnych. Autorzy opracowań zwykle uważają, że outsourcing stanowi (z założenia) narzędzie do obniżenia kosztów funkcjonowania organizacji poprzez zmniejszenie kosztów wydzielonych procesów lub konkretnych zadań. Jednakże z doświadczeń praktyki wynika, że to nie tyle koszty są decydujące dla podjęcia działań outsourcingowych, co obecnie istotniejsze stały się inne czynniki, w tym:

- zapewnienie jak najwyższej jakości usług realizowanych przez podmioty zewnętrzne na podstawie ich doświadczenia i specjalizacji (nawet jeżeli byłyby droższe od wykonywanych samodzielnie, gdyż te same usługi wykonywane we własnym zakresie, nie powstałyby na równie wysokim poziomie),
- dostęp do wiedzy (w tym z obszaru środowiska wirtualnego, fiskalnego, ekologicznego i personalnego) oraz ogólnosiwiatowej bazy danych (*cloud computing*⁷), co daje wiele nowych możliwości realizacji usług, w szczególności w procesach Business Process Outsourcing (BPO), Management Process Outsourcing (MPO) i Knowledge Process Outsourcing (KPO)⁸,
- koncentracja własnych sił, środków i procesów zarządczych na zasadniczych celach, które stanowią podstawę działań organizacji i w których ma przewagę konkurencyjną, dzięki czemu osiąga lepsze wyniki (rośnie jej wartość rynkowa),
- zamiana kosztów stałych (w tym nakłady na utrzymywanie bazy technicznej, personalnej i organizacyjnej) na koszty zmienne zleczanych usług – co reali-

⁶ Por. A. Mielczarek, *Pierwsze kroki w outsourcingu procesów biznesowych*, „Przegląd Outsourcingowy” 2013, nr 4, s. 23.

⁷ Ang. *cloud computing* – chmura obliczeniowa (informatyczna).

⁸ Por. J. Foltys, *Wieloaspektowy model outsourcingu na przykładzie sektora hutnictwa żelaza i stali*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2007, s. 64-72,

zuje się głównie przez outsourcing polegający na zleceniu funkcji – dzięki czemu organizacja zwiększa elastyczność swoich działań oraz zmniejsza ryzyko prowadzenia działalności,

- redukcja zatrudnienia, przy czym niższy poziom zatrudnienia jest możliwy nie tylko dzięki zleceniu na zewnątrz funkcji i procesów (które w przeciwnym razie byłyby wykonywane przez pracowników organizacji), ale także dzięki temu, że zewnętrzny ekspert wykazuje wysoki stopień specjalizacji, a ponadto efektywniej wykorzystuje czas i generuje koszty tylko wówczas, gdy jest rzeczywiście potrzebny.

Należy podkreślić, że nawet jeżeli na skutek zastosowania outsourcingu wystąpi zmniejszenie kosztów, to należy to rozumieć jako redukcję w stosunku do kosztów, jakie poniósłby podmiot na samodzielne wykonanie identycznych funkcji (zadań) lub procesów. Nigdy nie oznacza to ich całkowitej redukcji do zera. Natomiast w sytuacjach, w których decydującym czynnikiem staje się jakość, wiedza lub usługi specjalistyczne (niemożliwe do wykonania we własnym zakresie na najwyższym poziomie kompetencji) – całkowicie akceptowalny jest fakt, że ze względu na swoje walory, outsourcing może stać się źródłem generowania kosztów alternatywnych (lecz przy oczekiwanych innych korzyściach).

W każdym przypadku zlecenie funkcji (zadań) lub procesów na zewnątrz skutkuje nawiązaniem relacji z kontrahentami biznesowymi. Umowa outsourcingowa jest umową nienazwaną, nieuregulowaną wprost przepisami Kodeksu cywilnego, jednak ze względu na swoją ciągłość, w praktyce zawiera w sobie elementy umowy zlecenia, umowy o dzieło lub wybrane elementy obu tych umów – przy czym strony mają swobodę w określeniu istotnych elementów takiej umowy⁹. Zawarcie umowy outsourcingowej ma charakter umowy o świadczenie usług, która zawiera w sobie ustalenia co do zakresu czynności (zadań), zasad świadczenia usług i udzielanych gwarancji przez usługodawcę, a także co do wielkości wynagrodzenia i zasad jego zapłaty przez usługobiorcę. Na skutek wykonania usługi outsourcingowej, po stronie zlecającego powstaje zobowiązanie do zapłaty za zakupioną usługę. Koszty zleconych funkcji (zadań) lub procesów – przy zastosowaniu outsourcingu – stają się więc znaczącym elementem wpływającym na wynik finansowy organizacji. W zależności od charakteru zakupionych usług, stanowią one zwykle koszty wykazywane w rachunku zysków i strat w pozycji: usługi obce, wynagrodzenia lub usługi finansowe. Koszty te, bez względu na obszar, w jakim są generowane, pomniejszają wynik finansowy.

⁹ Por. interpretacja indywidualna IPPB5/423-1052/12-4/DG z dnia 17.01.2013 r.

Z podatkowego punktu widzenia, a dokładniej – przy spełnieniu rygorów wynikających z ustaw podatkowych – poniesienie wydatków na zakup usług outsourcingowych przynosi korzyści polegające na zmniejszeniu obciążeń podatkowych (za dany okres obrachunkowy).

Na gruncie podatku dochodowego, koszty outsourcingu stanowią koszty uzyskania przychodów, zmniejszające dochód stanowiący podstawę opodatkowania. Przy założeniu, że koszty te spełniają warunki ustawowe, uzyskana (przez podmiot) finalna korzyść polega na zmniejszeniu kwoty podatku dochodowego o kwotę odpowiadającą iloczynowi stawki podatkowej¹⁰ i poniesionego wydatku.

Przy zastosowaniu wzoru podstawowego na wyliczenie podatku dochodowego:

$$T = (R_{tax} - C_{tax}) \times t$$

oraz pominięciu (ewentualnych) ulg i odliczeń, wyliczenie zmniejszenia podatku, jako skutku pojedynczej transakcji kosztowej, przybiera postać:

$$T = (-c_{tax}) \times t,$$

gdzie:

T – podatek (tax),

R_{tax} – przychód podatkowy ($taxable\ revenue$),

C_{tax} – koszty uzyskania przychodów ($tax-deductible\ costs$),

c_{tax} – pojedynczy koszt uzyskania przychodów,

t – stawka podatkowa ($tax\ rate$).

W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że kwota podatku dochodowego zmniejsza się o „t-procent” od kosztu poniesionego w realizacji danej transakcji outsourcingowej.

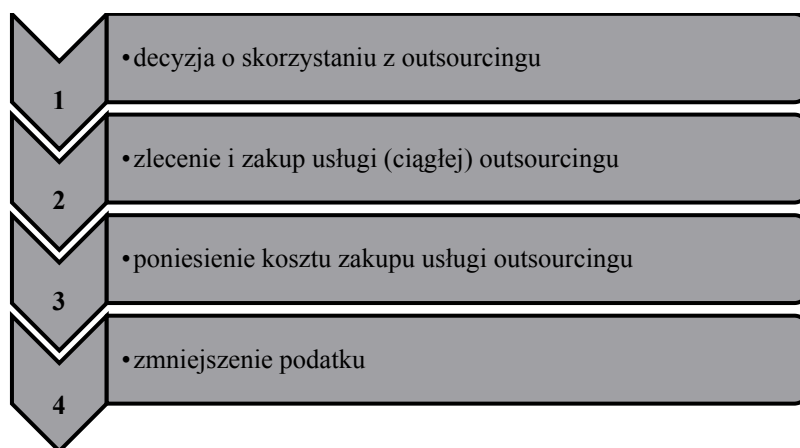
Zakup usług outsourcingowych wywołuje podobne skutki na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, gdzie o podatek naliczony od zakupu, podatnik może pomniejszyć podatek należny od (wykonywanej przez siebie) sprzedaży towarów i usług¹¹.

Zważywszy, że podatek dochodowy obciąża wynik finansowy, a podatek od towarów i usług jest podatkiem rozrachunkowym (w bilansie: VAT do uiszczenia na rzecz budżetu jest wykazywany jako zobowiązanie), podatnicy zawsze będą zainteresowani ich zmniejszeniem – a jak wynika z zaprezentowanego wzoru, jest to możliwe poprzez zwiększenie kosztów, kwalifikowanych jako koszty podatkowe.

¹⁰ Zgodnie z art. 19 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, stawka podatkowa wynosi 19%.

¹¹ Art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Na podstawie opisanych zależności można rozpoznać ciąg wydarzeń i konsekwencji, gdzie outsourcing (rozumiany jako wydzielenie i zlecenie na zewnątrz organizacji pewnych funkcji, zadań lub procesów), pociąga za sobą konieczność zakupu usług specjalistycznych świadczonych przez podmioty zewnętrzne w outsourcingowanym zakresie, co z kolei generuje koszty podatkowe i w efekcie wywołuje skutki podatkowe w postaci zmniejszenia podatku (w szczególności podatku dochodowego i VAT-u). Należy podkreślić, że w takim ujęciu, proces jest inicjowany decyzjami gospodarczymi, u źródła których leżą kwestie związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako jednostki produkującej lub świadczącej usługi. Rolą outsourcingu jest wspieranie działalności zasadniczej, natomiast korzyści podatkowe są postrzegane jako dodatkowy pozytywny efekt outsourcingu.



Rys. 1. Ciąg wydarzeń i konsekwencji zastosowania outsourcingu

Zjawisko zmniejszenia podatku wywołuje pożądaną efekt w postaci minimalizacji obciążeń pomniejszających zysk, czyli – mówiąc wprost – efekt zwiększenia zysku. Tym samym, dokonując pewnego uproszczenia, można stwierdzić, że przy uwzględnieniu skutków podatkowych, outsourcing wspomaga maksymalizację zysku poprzez minimalizację podatku. Zależność ta jest łatwo identyfikowalna i wyrażana w wartościach pieniężnych – przede wszystkim dzięki temu, że zakup usługi outsourcingowej jest zdarzeniem gospodarczym potwierdzonym umową lub/oraz fakturą. Ta zaś jest ewidencjonowana w instrumentach księgowych podmiotu zlecającego na zewnątrz konkretną funkcję, zadanie lub proces, za zakup których są ponoszone określone koszty.

Skoro jednak ów opisany wyżej efekt outsourcingu jest tak korzystny podatkowo, to powstaje pytanie, czy możliwa jest sytuacja, w której podmioty gospodarcze podejmują działania outsourcingowe kierując się przyszłymi spodziewanymi korzyściami podatkowymi. Inaczej rzecz ujmując, czy korzyści podatkowe są na tyle istotne, aby stać się wiodącym motywem do podjęcia działań outsourcingowych. Odpowiedzi na to pytanie należy poszukiwać w doświadczeniach praktyki, czyli w stanach faktycznych wykreowanych przez podmioty gospodarcze.

2. Obszary outsourcingu

Dla każdej organizacji podstawową kwestią jest rozpoznanie obszarów, w jakich możliwe i uzasadnione jest zastosowanie outsourcingu, czyli jakie funkcje (zadania) i procesy mogą zostać zlecone na zewnątrz. Wiedza ta ma znaczenie nie tylko dla prowadzenia działalności podstawowej w przedsiębiorstwie, ale jest także punktem wyjścia dla opracowania oraz wdrożenia ciągu czynności i zdarzeń, dla których znaczącym efektem ma być zmniejszenie podatku.

Działalność przedsiębiorstwa stanowi zbiór funkcji, które zestawione ze sobą tworzą model funkcjonalny organizacji, przy czym za funkcję uważa się zbiór potencjalnych (możliwych), powtarzalnych, typowych i sformalizowanych proceduralnie działań, wyodrębnionych ze względu na ich zawartość treściową (rodzaj) oraz na ich zrelatywizowanie do określonego celu lub jego części, czyli zadania¹².

Należy podkreślić, że nie ma jednolitego uniwersalnego wzorca modelu funkcjonalnego organizacji, a przyporządkowanie obszarów działalności do danej grupy funkcji jest kwestią umowną i specyficzną dla danego przedsiębiorstwa o konkretnym profilu działalności. Ponadto przypisanie obszaru działalności do danej grupy funkcji może stanowić pewną trudność ze względu na zmieniającą się sytuację rynkową, pozycję podmiotu na rynku oraz zmiany wewnętrzne¹³. W literaturze przedmiotu można więc spotkać różne modele funkcjonalne organizacji, a linie podziału funkcji przebiegają niejednolicie.

Bez względu jednak na umowność tych podziałów, dla każdego podmiotu punktem wyjścia do zastosowania koncepcji outsourcingu jest określenie (na dany okres) funkcji podstawowych przedsiębiorstwa, a więc tego obszaru, który

¹² L. Krzyżanowski, *Podstawy nauki zarządzania*, PWN, Warszawa 1985, s. 189.

¹³ Por. Sz. Zimniewicz, *Kluczowe kompetencje, outsourcing a logistyka [w:] Logistyka we współczesnym zarządzaniu*, red. M. Ciesielski, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2003, s. 134.

stanowi istotę funkcjonowania przedsiębiorstwa, gdzie podmiot ma przewagę konkurencyjną i gdzie powstają kluczowe kompetencje. Ta kwalifikacja jest o tyle istotna, że funkcje podstawowe obejmują działalność zasadniczą (*core business*) przedsiębiorstwa, która nie powinna być wydzielana na zewnątrz w ramach outsourcingu, zaś usługi zewnętrzne powinny wzmacniać tę działalność. Do funkcji podstawowych przypisuje się zwykle:

- produkcję towarów i świadczenie usług,
- dystrybucję i zaopatrzenie,
- badanie i rozwój (*research and development*),
- sprzedaż i serwis gwarancyjny.

Poza funkcją podstawową (działalnością zasadniczą), wymienia się funkcje pomocnicze (*core related business*) oraz funkcje kierownicze (regulacyjne)¹⁴. Funkcje pomocnicze nie uczestniczą bezpośrednio w procesie wytwarzania towarów lub usług, lecz stwarzają warunki do ich wyprodukowania, co oznacza, że są niezbędne do prawidłowej realizacji funkcji podstawowych. Do funkcji pomocniczych najczęściej są zaliczane funkcje obejmujące:

- utrzymywanie środków trwałych w stanie sprawności (remonty, konserwacje),
- obsługę informatyczną i administrację ogólną,
- gospodarkę transportową i energetyczną,
- kontrolę jakości,
- ochronę środowiska¹⁵.

Funkcje kierownicze realizują się z kolei poprzez koordynowanie funkcji podstawowych i pomocniczych oraz wszelkich zadań, pojawiających się w trakcie prowadzenia działalności. Mają za zadanie dbanie o ład organizacyjny oraz o wzrost wartości przedsiębiorstwa. Funkcje te obejmują obszary, z którymi wiąże się największy stopień decyzyjności, w tym w szczególności:

- sprawowanie zarządu (planowanie i organizowanie działalności oraz zarządzanie finansami i inwestowanie),
- zarządzanie kadrami,
- obsługa prawna i finansowo-księgowa¹⁶.

Zwyczajowo się uważa, że typowym obszarem, który może być objęty outsourcingiem jest grupa funkcji pomocniczych. Jednakże aktualna praktyka dowodzi, że poza funkcjami pomocniczymi, zleceniem wykonania przez podmiot zewnętrzny mogą być objęte niemal wszystkie funkcje, nawet te, które są zwykle

¹⁴ Por. T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wydawnictwo Ossolineum, Wrocław 1978, s. 70.

¹⁵ M. Trocki, *Outsourcing*, PWE, Warszawa 2001, s. 18.

¹⁶ *Ibid.*, s. 19-20.

przypisywane do funkcji podstawowych. Kwalifikacja funkcji (zadań) i procesów dla celów outsourcingu jest bowiem uzależniona od specyfiki działalności i wewnętrznej organizacji przedsiębiorstwa.

Casus: Podmiot zajmujący się produkcją detali dla przemysłu samochodowego (profile aluminiowe i magnezowe), zleca podmiotom zewnętrznym zaopatrzenie, magazynowanie, dystrybucję i sprzedaż swojej produkcji, czyli przekazuje na zewnątrz funkcje zaliczane do grupy funkcji podstawowych. Ten sam podmiot zleca również obsługę prawną i finansowo-księgową, a także w znacznej części zarządzanie kadrami – czyli funkcje uznawane za kierownicze.

Zmiana podejścia jest konsekwencją zachodzących zmian ekonomicznych i gospodarczych, a w szczególności rozwoju nowych technologii i rodzajów działalności.

Pogląd ten znajduje potwierdzenie w definicjach legalnych, zawartych w Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)¹⁷ oraz Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU)¹⁸, gdzie wskazano, że outsourcing to zlecenie wykonania usług na zewnątrz poprzez kontrakt, zgodnie z którym zleceniodawca wymaga od zleceniobiorcy wykonania określonego zadania, np. części lub całego procesu produkcyjnego (wytwórczego lub usługowego), usług związanych z zatrudnieniem, usług pomocniczych itp.

Z praktyki wynika, że jedynie działalność zasadnicza (produkcja towarów lub świadczenie usług) oraz czynności zarządcze nie są obejmowane outsourcingiem. Pozostałe funkcje (zadania) i procesy mogą zostać zleczone – w zależności od sytuacji danego przedsiębiorstwa. Oznacza to, że jednym z wstępnych zagadnień związanych z outsourcingiem jest analiza obszarów działalności przedsiębiorstwa, na które składają się te funkcje (zadania) i procesy, które mogą być wyodrębnione ze struktury organizacyjnej i przekazane na zewnątrz organizacji w procesie outsourcingu¹⁹.

¹⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności PKD (Dz. U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885 ze zm.), na podstawie klasyfikacji Organizacji Narodów Zjednoczonych – *International Standard Industrial Classification of all Economic Activities ISIC Rev.4* (Międzynarodowa Standardowa Klasyfikacja Rodzajów Działalności) oraz klasyfikacji Unii Europejskiej – *Statistical Classification of Economic Activities in the European Community NACE Rev. 2* (Statystyczna Klasyfikacja Działalności Gospodarczych w UE. Dz. Urz. UE serii L z 2006 r., poz. 393, s. 1.

¹⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Dz. U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293 ze zm.

¹⁹ Por. M. Matejuc, *Rodzaje outsourcingu i kierunki jego wykorzystania*, „Organizacja i Zarządzanie” 2006, nr 42, Łódź 2006.

Współcześnie najczęściej stosowaną koncepcją outsourcingu jest Business Process Outsourcing (BPO), w tym w korelacji do wirtualnej przestrzeni. Koncepcja Business Process Outsourcing zakłada nie tylko wydzielenie i przekazanie na zewnątrz kompletnych procesów wraz z odpowiedzialnością za ich wykonanie (dział zaopatrzenia, transportu, dział FK itp.), ale także modelowanie na nowo wydzielonego obszaru lub funkcji. Funkcjonowanie w wirtualnej przestrzeni gospodarczej polega natomiast na wykorzystywaniu nowych technologii z obszaru IT (tworzących współczesne środowisko gospodarcze oparte przede wszystkim na relacjach pośrednich) zarówno w poszczególnych projektach, jak i dla utworzenia całych organizacji zlokalizowanych w tym środowisku.

W zależności od stopnia wydzielenia i rodzaju wydzielonych funkcji (zadań) oraz procesów, wybór obszaru objętego outsourcingiem wpływa na stopień złożoności ciągu czynności i zdarzeń, zaprojektowanych oraz wdrożonych w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych.

3. Wykorzystanie outsourcingu w strategiach podatkowych

Obecnie działanie na rzecz zmniejszenia obciążeń podatkowych jest zjawiskiem powszechnym, dozwolonym i akceptowanym przez polską jurysdykcję podatkową. Stanowisko takie popiera również aktualne orzecznictwo sądowo-administracyjne, gdzie ugruntował się pogląd, że jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podmiotom możliwość wyboru jednej z kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego – z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy – to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa²⁰.

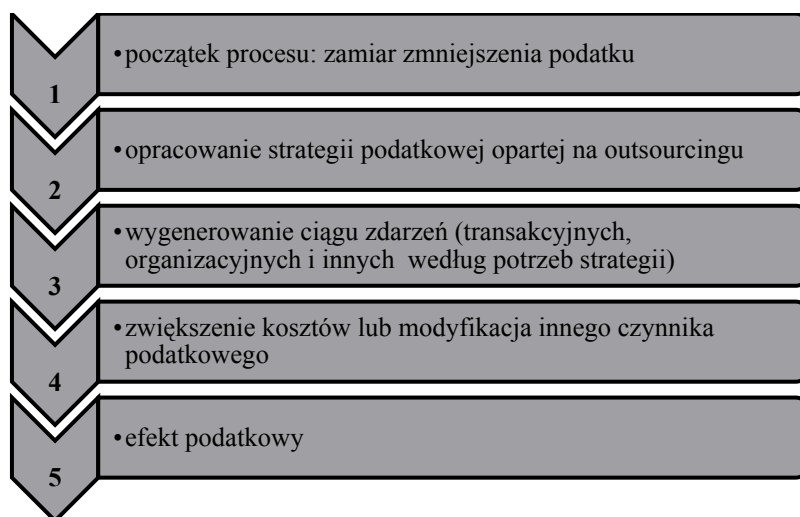
Podmioty, działając w warunkach relatywnego bezpieczeństwa podatkowego, chętnie podejmują więc działania zmierzające do minimalizacji obciążeń podatkowych. Mając ów cel na uwadze, planują swoje działania w odległym horyzoncie czasowym. Ujmując rzecz najogólniej – podmioty wdrażają strategię podatkową w celu zwiększenia wyniku finansowego netto, poprzez minimalizację obciążenia podatkowego²¹. Oznacza to, że konstruują strategię podatkową, które są wyborem takiego wariantu funkcjonowania, z którym będzie się wiązać jak najmniejsze obciążenie podatkowe. Zjawisko outsourcingu znakomicie wpisuje się w tę tendencję, stąd – poza wszelkimi innymi korzyściami – outsourcing może być postrzegany jako element strategii podatkowych mających na celu minimalizację obciążeń podatkowych.

²⁰ Teza wyroku WSA sygn. akt III SA 2984/02 z dnia 30.03.2004 r., LEX nr 106923.

²¹ A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 23.

Jest jednak wówczas inicjowany proces motywami podatkowymi w stopniu nie mniejszym niż motywami gospodarczymi. Proces konstruowania strategii podatkowej (wykorzystującej outsourcing) swój początek bierze w postrzeganiu outsourcingu jako instrumentu do osiągnięcia korzystnego efektu podatkowego. Wydzielenie funkcji (zadań) i procesów, a następnie przekazanie ich na zewnątrz jest zwykle poprzedzane kolejno po sobie następującymi zdarzeniami, których zadaniem są zmiany w różnych sferach funkcjonowania podmiotów gospodarczych, w tym w szczególności zmiany:

- w sferze organizacyjnej i zarządczej podmiotów (*governance*),
- w stosunkach własnościowych podmiotów należących do grup kapitałowych,
- w organizacji działalności zasadniczej (w tym profil produkcji, proces sprzedaży),
- w relacji między działalnością zasadniczą a funkcjami pomocniczymi.



Rys. 2. Ciąg wydarzeń i konsekwencji strategii podatkowych opartych na outsourcingu

W każdej strategii podatkowej występują powyżej określone etapy postępowania, przy czym zasadnicze różnice lokują się na etapie trzecim (wygenerowanie ciągu zdarzeń), zaś etapy czwarty i piąty są konsekwencją tych różnic. Owe różnice w istocie definiują strategię jako mniej lub bardziej ingerującą w obszary funkcjonowania danego podmiotu gospodarczego. Dokonując pewnego przybliżenia, można – wśród strategii podatkowych wykorzystujących outsourcing jako instrument minimalizacji podatku – wyróżnić²² grupy strategii opartych na założeniach ogólnych z obszaru outsourcingu:

²² Podział proponowany na podstawie casusu z akt podatkowych spółek kapitałowych.

1. Strategie oparte na outsourcingu funkcji (zadań) i procesów, stanowiącym proste zlecenie na zewnątrz czynności, które nigdy nie były wykonywane przez wewnętrzne działy przedsiębiorstwa.

Casus: Podmiot, którego działalność zasadniczą stanowi obrót towarowy rozpoczął ewidencjonowanie obrotów i stanów magazynowych za pomocą narzędzi informatycznych. Nie utworzono stanowiska pracy dla informatyka, lecz zlecono na zewnątrz stałą obsługę systemu informatycznego. Koszty zakupionych usług stanowią koszty podatkowe, a strategia przynosi efekty podatkowe w obszarze minimalizacji podatku dochodowego oraz VAT-u.

Strategie z tej grupy nie wymagają żadnych zmian w strukturze organizacyjnej podmiotu ani nie wiążą się z nimi żadne dodatkowe koszty związane z wdrożeniem strategii (poza kosztami zakupu usług w obrocie gospodarczym), a więc można je określić jako proste strategie bezkosztowe. Korzyści lokują się w obszarze podatku dochodowego oraz podatku VAT.

2. Strategie oparte na outsourcingu funkcji (zadań) i procesów, stanowiącym proste zlecenie na zewnątrz czynności, które dotychczas były wykonywane przez wewnętrzne działy przedsiębiorstwa.

Casus: Podmiot pośredniczący w hurtowym obrocie towarowym zrezygnował z zatrudniania na umowę o pracę agentów terenowych, w zamian za nawiązanie z nimi relacji biznesowych (po ich zarejestrowaniu się jako samodzielnych przedsiębiorców). Koszty zatrudnienia pracowników zostały zastąpione przez koszty ponoszone na zakup usług, jednak powstała możliwość minimalizacji podatku VAT.

Strategie z tej grupy wymagają niewielkich zmian w wewnętrznej strukturze organizacyjnej podmiotu, jednak ani nie wpływają one w znaczący sposób na tę strukturę, ani nie wiążą się z nimi żadne dodatkowe koszty związane z wdrożeniem strategii. Co więcej, podmiot zyskuje dodatkowe korzyści pozapodatkowe, wynikające z zastosowania outsourcingu (np. redukcja kosztów własnych związanych z obsługą pracowników). Korzyści lokują się zatem nie tylko w obszarze podatku VAT, ale także w obszarach pozapodatkowych. Strategie te można więc usytuować w odrębnej grupie, mimo że mają one również charakter prostych strategii bezkosztowych.

3. Strategie oparte na Business Process Outsourcingu, polegającym na wydzieleniu i przekazaniu na zewnątrz kompletnych procesów wraz z częściową odpowiedzialnością za ich wykonanie (w tym outsourcing personalny, obsługa FK, obsługa prawna, cloud computing).

Casus: W grupie kapitałowej z branży przemysłu materiałów budowlanych każda ze spółek ma inną profilowaną działalność zasadniczą. Spółka zajmująca się produkcją, nie zatrudnia dyrektorów technicznych, lecz zleca obsługę procesów technologicznych innej spółce z grupy – ta zaś, dysponując wykwalifikowanym personelem, wykonuje usługę zewnętrzną swoimi zasobami specjalistycznymi (outsourcing personalny). Podobnie inna spółka z grupy wykonuje usługi FK dla pozostałych spółek, a kolejna obsługę prawną. Powiązania, istniejące między członkami grupy kapitałowej, umożliwiają kształtowanie kosztów w spółce nabywającej i dochodów w spółkach świadczących usługi, a w konsekwencji poziom podatku dochodowego u obu stron transakcji.

Tak konstruowane strategie zwykle wykorzystują powiązania istniejące między podmiotami funkcjonującymi w zgrupowaniu gospodarczym, choć istnienie tych powiązań nie jest warunkiem koniecznym. Ich wdrożenie opiera się na istotnej zmianie wewnętrznej struktury organizacyjnej podmiotu – w odróżnieniu od strategii z dwóch pierwszych grup. Zmiana obejmuje ograniczenie roli podmiotu w wydzielonym obszarze lub funkcji, która sprowadza się jedynie do nadzoru oraz do odpowiedzialności za produkt przed osobami trzecimi (głównie w relacjach cywilnoprawnych). Kolejna istotna różnica polega na absorpcji kosztów przez strategię, gdyż daleko idące zmiany wewnętrzne wymagają nakładów na ich implementację. Korzyści lokują się w obszarze podatku dochodowego i podatku VAT oraz w obszarach pozapodatkowych. Tę grupę strategii można określić jako strategie kosztowe oparte na zmianie struktury wewnętrznej organizacji.

4. Strategie oparte na Business Process Outsourcingu, polegającym na wydzieleniu i przekazaniu na zewnątrz kompletnych procesów wraz z pełną odpowiedzialnością za ich wykonanie (w tym dział zaopatrzenia, transportu).

Casus: Spółka z o.o. „A” dokonała wydzielenia organizacyjnego swojego działu transportu. Równoległe kupiła 100% udziałów w innej spółce z o.o., przy czym nabyciu udziałów nie towarzyszyło nabycie żadnych składników majątkowych. Jedy- nym walorem nabytej spółki były straty podatkowe z lat poprzednich, które – zgodnie z przepisami podatkowymi²³ – podlegają odliczeniu od dochodu osiąganego przez tę spółkę w następnych pięciu latach podatkowych. Po wydzieleniu działu transportu, Spółka z o.o. „A” wniosła go aportem do nowo nabytej spółki. W efekcie ciągu wydarzeń powstały nowe relacje:

- własnościowe, gdyż powstała grupa kapitałowa, w której Spółka z o.o. „A” (dominująca) jest jedynym właścicielem udziałów w spółce zależnej,

²³ Art. 7, ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- Spółka z o.o. „A” zastosowała pełny Business Process Outsourcing z opcją zakupu usług transportowych od podmiotu zachowującego odrębność prawnopodatkową,
- podatkowe, gdyż Spółka z o.o. „A” minimalizuje podatek poprzez koszty zakupu usług transportowych, zaś spółka nabyta pomniejsza dochody uzyskane ze sprzedaży tych usług o straty podatkowe z poprzednich lat.

Strategie z tej grupy swój początek wywodzą z istnienia stosunku dominacji i zależności między podmiotami powiązanymi kapitałowo i zarządczo. Podobnie jak strategie z grupy wyżej opisanej, ich wdrożenie opiera się na istotnej zmianie wewnętrznej struktury organizacyjnej podmiotu, jednakże zmiany te są znacznie dalej idące. Obejmują nie tylko ograniczenie wydzielonego obszaru lub funkcji, ale przede wszystkim zmianę w relacjach własnościowych podmiotów należących do grupy. Tak znaczące zmiany sytuacji prawnej podmiotów wymagają ponoszenia kosztów i kreują całkowicie nowy stan prawnopodatkowy. Podobnie jak w uprzednio opisanych grupach strategii, korzyści podatkowe lokują się w obszarze podatku dochodowego i podatku VAT, jednak rozkład tych korzyści nie jest jednoznacznie określony. Pozytywne efekty strategii podatkowych mogą lokować się w wybranych spółkach grupy – niekoniecznie w spółce będącej zleceniodawcą outsourcingowanych usług. Tę grupę strategii można więc określić jako złożone strategie kosztowe, oparte na stosunku zależności podmiotów powiązanych.

Powyższy opis grup strategii opartych na outsourcingu wywodzi się z obserwacji praktyki gospodarczej i z pewnością domaga się dalszych badań i opracowań. Niewątpliwie jednak każda aktywność podmiotów gospodarczych i każde zdarzenie gospodarcze wywołuje implikacje podatkowe, a outsourcing nie jest tu wyjątkiem. Wręcz przeciwnie – to działanie w szczególności wywołuje skutki podatkowe. Jeżeli jednak taki jest skutek outsourcingu, to całkowicie zrozumiałe jest, że z wielu różnych rozwiązań, podmioty gospodarcze wybierają ten wariant, który pozwoli im minimalizować podatek.

Podsumowanie

Outsourcing i strategie podatkowe mające na celu minimalizowanie podatku są dwiema sferami funkcjonowania podmiotów gospodarczych, które wzajemnie się przenikają i na siebie oddziałują. Zastosowanie outsourcingu wywołuje skutki w sferze obowiązków podatkowych, a jednocześnie większość strategii podatkowych opiera się na outsourcingu, który przynosi podmiotom za-

równowagi korzyści gospodarcze, jak i podatkowe. Określenie obszarów outsourcingu określa założenia dla zaprojektowania strategii podatkowych, które w zależności od rodzaju outsourcingu – mniej lub bardziej ingerują w obszary funkcjonowania danego podmiotu gospodarczego.

Praktyka funkcjonowania podmiotów gospodarczych dowodzi, że motywem skłaniającym podmioty do zastosowania outsourcingu są w takim samym stopniu korzyści tradycyjnie przypisywane outsourcingowi, co zamiar minimalizacji podatku.

Zważywszy, że w obecnych realiach gospodarczych strategie podatkowe mające na celu minimalizację podatków są powszechnie stosowane, a także (co istotne) dzieje się to przy akceptacji ustawodawcy, motywacja podatkowa zyskuje na znaczeniu przy podejmowaniu decyzji o skorzystaniu z outsourcingu.

Literatura

- Błystak L., Dauter B., Łysikowska H., Madej E., Mudrecki A., Niezgódka-Medek M., Pęk R., Wujek K., Zubrzycki J., *Podatek dochodowy od osób prawnych-komentarz 2005*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2005.
- Foltys J., *Wieloaspektowy model outsourcingu na przykładzie sektora hutnictwa żelaza i stali*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2007.
- Gajewski D., *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2005.
- Gay Ch.L., *Outsourcing strategiczny: koncepcja, modele i wdrażanie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2002.
- <http://www.everestgrp.com>.
- <http://www.finanse.mf.gov.pl>.
- <http://www.institut-outsourcingu.pl/>.
- <http://www.outsourcing.edu.pl/>.
- Interpretacja indywidualna IPPB5/423-1052/12-4/DG z dnia 17.01.2013 r.
- Jamroży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, 2012.
- Krzyżanowski L., *Podstawy nauki zarządzania*, PWN, Warszawa 1985.
- Ladziński A., *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6.
- Matejuk M., *Rodzaje outsourcingu i kierunki jego wykorzystania*, „Organizacja i Zarządzanie” 2006, nr 42, Łódź 2006.
- Mielczarek A., *Pierwsze kroki w outsourcingu procesów biznesowych*, „Przegląd Outsourcingowy” 2013, nr 4.

Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wydawnictwo Ossolineum, Wrocław 1978.

Trocki M., *Outsourcing*, PWE, Warszawa 2001.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

Wyrok WSA w Warszawie, sygn. akt III SA 2984/02 z dnia 30.03.2004 r., LEX nr 106923.

Zimniewicz Sz.: *Kluczowe kompetencje, outsourcing a logistyka* [w:] *Logistyka we współczesnym zarządzaniu*, red. M. Ciesielski, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań 2003.

OUTSOURCING IN TAX STRATEGIES

Summary

A subject of the article embraces two penetrative spheres of the economic subject's functioning – outsourcing and a fulfillment of tax obligations. The interaction relying on the feedback declines between two spheres:

- appliance of outsourcing evokes consequences in the sphere of tax obligations,
- the majority of tax strategies with the object of tax minimization require application of outsourcing

A basic purpose of the article is to indicate the unrecognized level of entities' decisions on taking advantages of outsourcing that derive from generally considered crucial aspects either from the effect of implementation of tax strategies tending towards tax burden's minimization. Secondly, the essay aims to introduce several selected methods of designing tax strategies based on different sorts of outsourcing depending on the scope of the changes inside the corporation.