

## Rola wybranych instrumentów polityki podatkowej w kształtowaniu ciężaru opodatkowania mikroprzedsiębiorstw

Elżbieta Jędruczyk\*

**Streszczenie:** *Cel* – celem artykułu jest przedstawienie wybranych instrumentów polityki podatkowej jako instrumentów umożliwiających kształtowanie ciężaru opodatkowania przedsiębiorstw, oraz próba sformułowania sugestii w zakresie skutecznego projektowania instrumentów polityki podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem kosztu zgodności. *Metodologia badania* – zastosowano badania literaturowe, badania zagregowanych danych statystycznych oraz case study. *Wynik* – analiza struktury mikroprzedsiębiorstw wskazuje, że w tym sektorze ogromną rolę pełni minimalizacja *compliance cost* (kosztu zgodności), w związku z czym wysoką istotnością charakteryzują się te instrumenty polityki podatkowej, które pozwalają na zastosowanie uproszczeń w zakresie ewidencji do celów podatkowych, względnie powodują możliwość zrównania rozwiązań stosowanych dla celów rachunkowości finansowej również dla celów podatkowych. *Oryginalność/Wartość* – oryginalnym wkładem autora jest propozycja wykorzystania koncepcji kosztu zgodności netto celem projektowania efektywnych instrumentów polityki podatkowej pozwalających na osiągnięcie pożądanego efektu redystrybucyjnego.

**Słowa kluczowe:** ciężar opodatkowania, mikroprzedsiębiorstwa, koszt zgodności

### Wprowadzenie

System podatkowy ma istotny wpływ na finanse podmiotów gospodarczych – obciążenie podatkowe ponoszone przez przedsiębiorstwa pomniejsza ich zysk netto, wpływa również w dalszej perspektywie na zysk możliwy do uzyskania przez inwestora. Współczesne systemy podatkowe nakładają na podatników wysokie obciążenie podatkowe, które bywa szczególnie dotkliwe dla podmiotów z sektora małych i średnich przedsiębiorstw (Lang, 2008). Reakcją przedsiębiorców na opodatkowanie jest stosowanie różnorodnych strategii pozwalających na minimalizację obciążenia podatkowego – zarówno strategii legalnych (określanych jako unikanie opodatkowania, ang. *tax avoidance*), jak i nielegalnych (uchylanie się od opodatkowania, ang. *tax evasion*) (Dorozik, Stanielewicz, Walczak 2008, s. 192).

Celem artykułu jest analiza roli wybranych instrumentów polityki podatkowej w kształtowaniu ciężaru opodatkowania mikroprzedsiębiorstw, ze szczególnym uwzględnieniem kosztu zgodności (*compliance cost*) jako jednego z elementów ciężaru opodatkowania, oraz zaproponowanie wykorzystania koncepcji kosztów zgodności netto do projektowania wybranych instrumentów polityki podatkowej. Cel zostanie osiągnięty poprzez zastosowanie

---

\* mgr Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, ul. Mickiewicza 64, 71–101 Szczecin, e-mail: [ejedruczyk@wneiz.pl](mailto:ejedruczyk@wneiz.pl)

analizy obowiązujących regulacji prawnych, literatury przedmiotu oraz badanie danych statystycznych ze źródeł wtórnych.

## 1. Koszty zgodności jako element ciężaru opodatkowania

Ciężar opodatkowania (tłumaczony również jako „obciążenie podatkowe” ang. *tax burden*) najczęściej mierzony jest kwotowo (jako łączna kwota obciążeń podatkowych) lub względnie (jako relacja łącznej kwoty obciążeń podatkowych i parapodatkowych do odpowiednio dobranej podstawy) (Dorozik, Stanielewicz, Walczak 2008, s. 52). W tym znaczeniu miernikiem ciężaru podatkowego może być efektywna stawka opodatkowania<sup>1</sup>. Takie podejście powoduje jednak pominięcie pozostałych, wskazywanych w literaturze przedmiotu elementów obciążenia podatkowego.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że na ciężar opodatkowania składają się trzy elementy. Pierwszym z nich jest wysokość opodatkowania. Drugim – tzw. koszty efektywności systemu – w tym zaburzenia równowagi rynkowej spowodowane opodatkowaniem. Trzeci element to koszty operacyjne systemu podatkowego – w tym koszty administracji i poboru podatków, oraz koszty ponoszone przez podatników celem wywiązania się z obowiązków podatkowych – określane pojęciem kosztów zgodności (Evans et al., 2014, s. 454).

Pojęcie kosztów zgodności bywa różnie definiowane, najczęściej przytaczaną definicją jest definicja C. Stanford’a, zgodnie z którą koszty zgodności to koszty „ponoszone przez podatników lub osoby trzecie, w celu dopełnienia wymogów w zakresie struktury i poziomu opodatkowania” (Sandford et al., 1989). Koszty zaliczane do tej kategorii to przede wszystkim (Evans w Lang, 2008, s. 451):

- koszty pracy (czasu spędzonego na wypełnianiu obowiązków związanych z zobowiązaniami podatkowymi – na przykład czas poświęcony na zdobycie potrzebnej wiedzy w tym zakresie),
- koszty ekspertyz (profesjonalnego doradztwa podatkowego),
- inne wydatki związane z wywiązaniem się z obowiązków podatkowych (np. zakup oprogramowania).

Najczęściej stosowanym miernikiem kosztów zgodności jest poziom wydatków oraz czas przeznaczony na zapewnienie zgodności z regulacjami podatkowymi, niektórzy autorzy wskazują jednak dodatkowy aspekt kosztów zgodności, a mianowicie aspekt psychologiczny związany z koniecznością wywiązania się z obowiązków podatkowych. Taka kategoria kosztów wyróżniona jest między innymi przez C. Sandford’a. Zgodnie ze sformułowaną przez niego definicją, koszty zgodności dzielą się na trzy grupy – koszty czasu,

---

<sup>1</sup> ETR – *effective tax rate* (efektywna stawka opodatkowania), w opozycji do STR – *statutory tax rate* (ustawowa stawka opodatkowania). Zgodnie z raportem U.S. Government Accountability Office (GAO) z sierpnia 2008, ustawowe stawki opodatkowania nie zapewniają pełnego odzwierciedlenia ciężaru opodatkowania nakładanego przez system podatkowy na dochody przedsiębiorstwa co powodowane jest wieloma innymi aspektami systemu takimi jak wyłączenia, odliczenia, kredyt podatkowy i inne formy zachęt które również determinują kwotę podatku dochodowego którą przedsiębiorstwo ponosi. Zdaniem GAO bardziej miarodajnym wskaźnikiem, odzwierciedlającym łączny wpływ wszystkich komponentów systemu podatkowego na wartość podatku dochodowego obciążającego przedsiębiorstwo jest efektywna stawka opodatkowania – kwota podatku dochodowego płaconego przez przedsiębiorstwo podzielona przez jego dochód przed opodatkowaniem (podstawę opodatkowania) (GAO 2008, s. 1, cyt. za Fernández-Rodríguez, Martínez-Arias, 2014 s. 2)

koszty pieniężne oraz koszty psychologiczne (np. poczucie niepewności i stresu związane z wywiązywaniem się z obowiązków nakładanych przez regulacje podatkowe) (Sandford et al., 1989).

Z punktu widzenia analizy kosztów zgodności istotne jest ponadto rozróżnienie pomiędzy kosztami zgodności brutto, oraz kosztami zgodności netto (koszty zgodności po uwzględnieniu korzyści zgodności). Korzyści zgodności mogą mieć dwojaki charakter – zarządczy oraz finansowy. Jako przykład korzyści zarządczych wskazuje się najczęściej korzyści wynikające z konieczności prowadzenia ewidencji do celów podatkowych, które to ewidencje mogą dostarczać informacji koniecznych w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Korzyści finansowe powstają przede wszystkim w przypadku podatków pobieranych i wpłacanych przez przedsiębiorców (na przykład podatek od towarów i usług), co do których moment wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego jest przesunięty w czasie względem momentu jego poboru przez przedsiębiorcę, co powoduje możliwość czasowego dysponowania przez podatnika środkami finansowymi należnymi budżetowi państwa (Tran-Nam, 2000).

Badania wskazują, że koszty zgodności są szczególnie istotne w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw. Ich istotność jest wysoka niezależnie od sposobu pomiaru (wartości absolutne bądź w relacji do dochodu, obrotu, wielkości firmy, poziomu zatrudnienia). Badania pokazują również, że wysokość kosztów zgodności nie zmniejsza się wraz z upływem czasu. Jedną z najważniejszych pozycji kosztu zgodności jest konieczność wypełnienia obowiązków związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej. Koszt ten jest istotny zwłaszcza w mikroprzedsiębiorstwach zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. W wyniku zróżnicowania regulacji rachunkowości podatkowej i finansowej podmioty (zwłaszcza te najmniejsze) borykają się z koniecznością dostosowania ewidencji księgowej do uwzględnienia trwałych i przejściowych różnic podatkowych (Eichfelder and Vaillancourt, 2014, s. 133). Podkreślić należy, że małe podmioty nie dysponują zazwyczaj rozbudowanymi działami księgowości będącymi w stanie wypełnić prawidłowo obowiązki wynikające z prowadzenia *de facto* podwójnej rachunkowości – odrębnie dla celów podatkowych, odrębnie dla celów rachunkowości finansowej. Można zatem postawić tezę, że biorąc pod uwagę aspekt kosztu zgodności, w jednostkach mikro duże znaczenie będą miały takie instrumenty polityki podatkowej które pozwolą bądź to na obniżenie kosztu prowadzenia ewidencji (a zatem wszelkie uproszczenia w zakresie jej prowadzenia) bądź to na zwiększenie finansowych względnie zarządczych korzyści zgodności.

Pogląd o istotności uproszczeń w zakresie ewidencji księgowej znajduje potwierdzenie w danych statystycznych – strukturę mikroprzedsiębiorstw pod względem prowadzonej przez nie ewidencji księgowej przedstawia tabela 1.

**Tabela 1**

Mikroprzedsiębiorstwa według prowadzonej ewidencji księgowej (liczba podmiotów)

Rodzaj ewidencji księgowej	2012	2013
Ogółem:	1 719 187	1 693 785
– osoby prawne	106 287	108 704
Księgi rachunkowe – ogółem:	122 357	124 790
– osoby prawne	106 287	108 704
Podatkowa księga przychodów i rozchodów	1 174 609	1 175 203
Ewidencja przychodów (rozliczający się ryczałtem)	337 640	316 571
Nie prowadzące szczególnej ewidencji (rozliczające się wg. Karty podatkowej)	84 581	77 221

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Wstępna analiza danych statystycznych pokazuje, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą bardzo rzadko (pomimo niewątpliwie wyższej wartości informacyjnej ksiąg rachunkowych) decydują się na prowadzenie księgowości zgodnie z ustawą o rachunkowości. Spośród dostępnych im form ewidencji największą popularnością cieszy się podatkowa księga przychodów i rozchodów będąca jednocześnie najbardziej uniwersalną formą ewidencji (księgowość w tej formie prowadzi aż 74% uprawnionych podmiotów).

## **2. Wybrane instrumenty polityki podatkowej w mikroprzedsiębiorstwach**

Mikroprzedsiębiorstwa oraz małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) są motorem gospodarki – pobudzają tworzenie miejsc pracy i wzrost gospodarczy oraz zapewniają stabilność społeczną. W 2013 r. ponad 21 mln MŚP zapewniało 88,8 mln miejsc pracy w całej UE, dziewięć na dziesięć przedsiębiorstw to MŚP. Statystyki pokazują, że MŚP tworzą dwa z każdych trzech miejsc pracy, pobudzają również przedsiębiorczość i innowacyjność a tym samym – zdaniem Komisji Europejskiej – mają kluczowe znaczenie dla zwiększenia konkurencyjności i zatrudnienia w związku z czym są ważnym celem polityki UE<sup>2</sup>.

Sektor MSP dzieli się zgodnie z wytycznymi Komisji Europejskiej na trzy kategorie:

1. Mikroprzedsiębiorstwo: mniej niż 10 pracowników, obrót roczny (kwota przyjętych pieniędzy w danym okresie) lub bilans (zestawienie aktywów i pasywów firmy) poniżej 2 mln EUR.
2. Małe przedsiębiorstwo: mniej niż 50 pracowników, obrót roczny lub bilans poniżej 10 mln EUR.
3. Średnie przedsiębiorstwo: mniej niż 250 pracowników, obrót roczny poniżej 50 mln EUR lub bilans poniżej 43 mln EUR.

Z danych statystycznych Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości wynika, że w 2013 roku w Polsce działało 1,77 mln przedsiębiorstw niefinansowych (dane za 2013 r.) określanych jako przedsiębiorstwa aktywne; małe i średnie przedsiębiorstwa stanowiły aż 99,8% tych podmiotów. W grupie najmniejszych podmiotów (klasa wielkości do 9 pracujących) zdecydowanie, bo aż w 94% przeważają przedsiębiorstwa osób fizycznych, tylko około 6% przedsiębiorstw to osoby prawne.

Grupa mikroprzedsiębiorstw będąca przedmiotem zainteresowania niniejszego artykułu jest zróżnicowana pod względem charakteru jednostek – należą do niej bowiem z jednej strony przedsiębiorstwa osób fizycznych (zarówno w formach jednoosobowych jak i spółek osobowych), z drugiej zaś strony osoby prawne (przede wszystkim spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Zasób instrumentów polityki podatkowej możliwych do wykorzystania w jednostce związany jest bezpośrednio z jej formą prawną, część instrumentów dostępna jest dla wszystkich podmiotów, część wyłącznie dla osób fizycznych lub prawnych. Najważniejsze z punktu widzenia kształtowania kosztu zgodności instrumenty polityki podatkowej w podziale na kategorie podmiotów w których mogą być wykorzystane przedstawiono w tabeli 2.

Spośród wskazanych przykładowych instrumentów polityki podatkowej najwięźsze zastosowanie wydaje się mieć wybór roku obrotowego – w Polsce ograniczony jest on bowiem wyłącznie do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, które w sektorze mikroprzedsiębiorstw stanowią zdecydowaną mniejszość. Jak wykazano wcześniej, szeroko

<sup>2</sup> Komisja Europejska (2015, s. 3).

stosowane są uproszczone formy prowadzenia ewidencji księgowej, które jednak nie są dostępne dla osób prawnych<sup>3</sup>.

**Tabela 2**

Wybrane instrumenty podatkowe w mikroprzedsiębiorstwach

Osoby prawne	Osoby fizyczne i prawne	Osoby fizyczne
Wybór roku podatkowego	<ul style="list-style-type: none"> <li>– amortyzacja podatkowa,</li> <li>– amortyzacja jednorazowa do 50 000,00 EUR,</li> <li>– odpisy aktualizujące stan należności, rezerwy na należności,</li> <li>– rozliczanie różnic kursowych wg. przepisów ustawy o rachunkowości lub ustaw podatkowych,</li> <li>– wybór metody ewidencji magazynowej (wycena rozchodu FIFO, LIFO, wg. cen przeciętnych)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– uproszczone formy opodatkowania i ewidencje podatkowe,</li> <li>– zaliczenie składek ZUS właściciela w poczet kosztów uzyskania przychodu,</li> <li>– kształtowanie momentu poniesienia kosztów wg. daty poniesienia lub wg. okresu którego koszt dotyczy</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Teoretycznie grupę instrumentów dostępną dla najszerszej grupy podmiotów stanowią instrumenty wspólne dla osób fizycznych oraz prawnych (np. amortyzacja podatkowa, jednorazowa amortyzacja (tzw. „unijna”), wybór metody rozliczania różnic kursowych). Ich zastosowanie będzie miało jednak różne konsekwencje w zakresie kosztu zgodności, w zależności od stosowanej formy ewidencji księgowej. Przykładowo wybór amortyzacji podatkowej lub jednorazowej nie będzie miał znaczącego wpływu na koszt zgodności ponoszony przez podmioty prowadzące wyłącznie ewidencję podatkową. W przypadku podmiotów prowadzących księgi rachunkowe, zastosowanie tych rozwiązań może powodować zróżnicowanie wyniku finansowego do wyniku podatkowego, a co za tym idzie może wpływać negatywnie na ponoszony koszt zgodności.

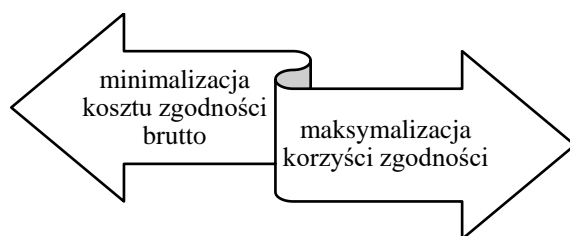
### 3. Koncepcja kosztu zgodności netto jako punktu wyjścia do projektowania instrumentów polityki podatkowej

Zważywszy na to, że koszt zgodności netto określa się jako różnicę między kosztem zgodności brutto a korzyściami zgodności, minimalizacja kosztu zgodności netto może przebiegać dwukierunkowo. Pierwszym kierunkiem jest minimalizacja kosztu zgodności brutto – w takim przypadku, przy założeniu niezmiennych korzyści zgodności, koszt netto ulegnie obniżeniu. Drugim kierunkiem pozwalającym na minimalizację kosztu zgodności netto może być maksymalizacja korzyści zgodności (zakładając te same koszty zgodności brutto, zwiększenie korzyści zgodności implikuje spadek kosztu zgodności netto). Takie założenie może stanowić punkt wyjścia projektowania narzędzi polityki podatkowej, w szczególności w odniesieniu do rozwiązań w zakresie ewidencji księgowej.

<sup>3</sup> Podnoszone są co prawda postulaty, zgodnie z którymi rozważa się możliwość wprowadzenia uproszczonych form księgowości również dla małych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, w aktualnym stanie prawnym osoby prawne nie mają możliwości wyboru formy prowadzonej ewidencji.

Przyjęcie dla celów projektowania narzędzi polityki podatkowej kategorii minimalizacji kosztu zgodności netto pozwala na zidentyfikowanie dwóch kierunków ich projektowania. W pierwszym z nich, ustawodawca winien dążyć do zminimalizowania kosztów zgodności brutto, ten wymóg spełniają wszelkie ulgi podatkowe, uproszczone formy ewidencji. W drugim kierunku z kolei, należałoby rozważyć wprowadzenie rozwiązań które pozwoliłyby na maksymalizację korzyści zgodności – a zatem takie zaprojektowanie ewidencji podatkowych, które pozwoliłoby na zwiększenie użyteczności zarządczej uzyskiwanych z nich informacji. Dotyczy to w szczególności osób prawnych, w przypadku których obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych podyktowany jest zapewnieniem pewności obrotu gospodarczego (zabezpieczeniem interesów wierzycieli). Koszty zgodności w przypadku podmiotów prowadzących księgi rachunkowe dotyczą nie tylko obowiązków podatkowych, ale również dopełnienia wymagań stawianych przez ustawę o rachunkowości. Z punktu widzenia ustawy o rachunkowości problem małych jednostek został zauważony, i od pewnego czasu wprowadzane są regulacje mające na celu zezwolenie na stosowanie uproszczeń w tym zakresie – między innymi jest to możliwość stosowania wybranych rozwiązań zaczerpniętych z ustaw podatkowych. Tego typu uproszczenia w prowadzonej ewidencji powodować mogą zmniejszenie kosztu zgodności brutto, z drugiej jednak strony w pewnym zakresie mogą wpływać na zmniejszenie korzyści zgodności (mniejsza wartość informacyjna ewidencji).

Analiza dorobku naukowego w zakresie kosztu zgodności prowadzi do konkluzji, że bardziej efektywnym rozwiązaniem optymalizującym ten koszt mogłoby być odwrócenie kierunku uproszczeń ewidencji podatkowych – a mianowicie, w miejsce wprowadzanych do tej pory rozwiązań polegających na dostosowywaniu regulacji ustawy o rachunkowości do potrzeb najmniejszych podmiotów poprzez zezwalanie na stosowanie dla jej celów wybranych rozwiązań podatkowych (kosztem ich użyteczności zarządczej) – zezwolenie na szersze stosowanie dla celów podatkowych ksiąg prowadzonych w oparciu o ustawę o rachunkowości (w szczególności w zakresie stosowanych kursów walut, momentu uzyskania przychodu oraz poniesienia kosztu, etc.). Tego typu rozwiązanie pozwoliłoby na zachowanie funkcji zarządczej rachunkowości przy jednoczesnym uproszczeniu ewidencji. Dwa kierunki minimalizacji kosztu zgodności netto przedstawiono na rysunku 1.



**Rysunek 1.** Dwa kierunki minimalizacji kosztu zgodności netto

Źródło: opracowanie własne.

Wprowadzenie zasady szerszego wykorzystania rozwiązań z zakresu rachunkowości finansowej dla celów podatkowych mogłoby doprowadzić ponadto do zwiększenia udziału mikroprzedsiębiorstw decydujących się na prowadzenie – w miejsce księgowości uproszczonej – ksiąg rachunkowych. Aktualnie, co potwierdzają przytoczone dane statystyczne, księgi rachunkowe prowadzone są prawie wyłącznie w tych mikroprzedsiębiorstwach które

są do tego zobligowane przepisami prawa. Stosowanie ewidencji uproszczonych – choć co do zasady powoduje obniżenie kosztu zgodności brutto – powoduje jednak konieczność prowadzenia dodatkowych urządzeń ewidencyjnych na potrzeby zarządcze. Ewidencje uproszczone nie dostarczają bowiem niezbędnej w zarządzaniu wiedzy – np. na temat stanu rozrachunków. Każdorazowo zatem decyzja o rezygnacji z prowadzenia ksiąg rachunkowych na rzecz stosowania ewidencji uproszczonych powoduje jednocześnie konieczność poniesienia dodatkowych kosztów w postaci samodzielnego prowadzenia ewidencji nie wymaganych co prawda przepisami prawa, ale niezbędnych w prowadzeniu przedsiębiorstwa.

Popularyzacja wykorzystania ksiąg rachunkowych wśród mikroprzedsiębiorstw (z zachowaniem uproszczeń przeznaczonych dla tej grupy jednostek) mogłaby zatem przynieść pozytywne skutki społeczne. Aby jednak było to możliwe niezbędne jest obniżenie kosztów jej prowadzenia., które są bezpośrednio związane z poziomem skomplikowania ewidencji.

## Uwagi końcowe

Jak wskazano w treści artykułu, instrumenty polityki podatkowej mogą być skutecznym narzędziem kształtowania ciężaru opodatkowania przedsiębiorstw, w szczególności w zakresie kształtowania ponoszonego przez nie kosztu zgodności. Odpowiednie ukształtowanie dostępności rozwiązań w zakresie m.in. uproszczonych form ewidencji może pozwolić na ich skuteczne wykorzystanie jako instrumentu kształtowania polityki fiskalnej, właściwie zaprojektowany zakres uproszczeń cechuje się bowiem kilkoma pożądanymi cechami instrumentów polityki fiskalnej, z których głównym z nich jest taniość (jego zastosowanie nie wymaga praktycznie żadnych nakładów na obsługę administracyjną, większość czynności spoczywa bowiem na podatniku).

W odróżnieniu od wszelkich ulg i zwolnień, które niejednokrotnie powodują konieczność zapewnienia dodatkowej obsługi administracyjnej – instrumenty polityki podatkowej pozwalające na uproszczenie ewidencji podatkowych (a co za tym idzie kosztu zgodności) mogą stanowić ciekawą alternatywę, pozwalającą mikroprzedsiębiorcom na maksymalizację zysku netto, rządzącym natomiast na wspieranie pewnych konkretnych grup przedsiębiorców. Aby wybrane rozwiązania były skuteczne, muszą być zachowane walory ich szerokiej użyteczności i taniości, co oznacza przede wszystkim dążenie do możliwie niskiego stopnia skomplikowania ewidencji oraz określenia możliwie szerokiego zakresu potencjalnych użytkowników. Celowe jest zatem zezwolenie (zwłaszcza w mniejszych jednostkach) na zrównanie w jak najszerszym zakresie rozwiązań stosowanych dla potrzeb sprawozdawczości finansowej i podatkowej, przy czym z punktu widzenia efektywności gospodarki – biorąc pod uwagę kategorię kosztu zgodności netto – celowym może być zezwolenie na szerszy niż dotychczas zakres stosowania reguł rachunkowości finansowej do celów podatkowych.

## Literatura

- Compliance Costs Related to Cross-Border Activity Specific Contract No9 TAXUD/DE/336. Based on Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117* (2014). Final report EY – October.
- Dorozik, L., Stanielowicz, J., Walczak, B. (2008). *System podatkowy Polski*. Szczecin: Polskie Towarzystwo Ekonomiczne.

- Eichfelder, S., Vaillancourt, F. (2014). *Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures* (s. 111–148). Hacienda Publica Espanola/Revista Econ. Publica. Pobrane z: [www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/HP\\_resumen.es.aspx](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/revistas/HP_resumen.es.aspx).
- Evans, C., Hansford, A., Hasseldine, J., Lignier, P., Smulders, S., Vaillancourt, F., 2014. Small Business and Tax Compliance Costs: A Cross-Country Study of Managerial Benefits and Tax Concessions. *EJournal Tax Res.* 12, 453–482. Pobrane z: [www.business.unsw.edu.au/research/research-journals/atax-journal](http://www.business.unsw.edu.au/research/research-journals/atax-journal).
- Fernández-Rodríguez, E., Martínez-Arias, F. (2014). Determinants of the Effective Tax Rate in the BRIC Countries. *Emerging Markets Finance & Trade*, 50, May–June, Supplement 3.
- Komisja Europejska (2015). Poradnik dla użytkowników dotyczący definicji MŚP, Luksemburg: Urząd Publikacji Unii Europejskiej. *Official Journal L 124*, 20/05/2003, 0036–0041.
- Lang, M., (2008). *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*. Kluwer Law International.
- Sandford, C., Godwin, M., Hardwick, P. (1989). *Administration and compliance costs of taxation*. Bath, UK: Fiscal Publications.
- Sandford, C., Godwin, M., Hardwick, P. (1989). *Administrative and Compliance Costs of Taxation. With an appendix by David Collard*.
- Tarnawa, A., Zadura-Lichota, P. (red.). (2015). *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2013–2014*. Warszawa: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.
- Tran-Nam, B. (2000). Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. *Natl. Tax J.*, 53, 229–252. Pobrane z: <http://ntj.tax.org>.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Zalecenie Komisji z dnia 6 maja 2003 r. w sprawie definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (notyfikowane jako dokument nr C(2003) 1422). Dz.U. L 124 z 20.5.2003.

#### THE IMPORTANCE OF TAX ACCOUNTING INSTRUMENTS IN MODIFYING TAX BURDEN CARRIED BY MICROENTERPRISES

**Abstract:** *Purpose* – the purpose of the paper is showing certain tax policy instruments as one of ways allowing modifying tax burden carried by enterprises, as well as the attempt to formulate suggestions about designing successful tax accounting instruments, aimed to lower compliance cost. *Design/Methodology/Approach* – there were literature research performed, as well as aggregated macrodata analysis and case study. *Findings* – analysis of microenterprises structure shows, that in the sector there is very important role of compliance cost minimalizing, so the most important tax policy instruments are simplified forms of accounting or, on the other hand, other instruments, that allow to broader usage of financial accounting for tax purposes. *Originality/Value* – the originality is shown in concept of net compliance cost conception usage, in order to successfully designing tax policy instruments, allowing their broad usage and gaining the effect demanded.

**Keywords:** DEA method, CCR model, efficiency, expenditures, local government, public finance

#### Cytowanie

- Jędruczyk, E. (2016). Rola wybranych instrumentów polityki podatkowej w kształtowaniu ciężaru opodatkowania mikroprzedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 133–140. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-14; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).