

dr Anna Leszczyłowska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Wspólna europejska podstawa opodatkowania a obciążenia podatkowe przedsiębiorstw w Polsce

Wprowadzenie

Dla funkcjonowania wspólnego rynku Unii Europejskiej konieczna jest harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich. W zakresie opodatkowania pośredniego charakteryzuje się ona daleko posuniętym zaawansowaniem, natomiast w odniesieniu do podatków bezpośrednich w państwach UE funkcjonują odrębne systemy prawne. Wynikają z nich znaczne utrudnienia inwestycyjne, a co za tym idzie, spadek konkurencyjności Unii Europejskiej w stosunku do innych rejonów świata.

Problem harmonizacji opodatkowania stał się szczególnie aktualny po 16 marca 2011 r., kiedy to Komisja Europejska ogłosiła projekt dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (dalej: Dyrektywa)¹. Przewiduje ona możliwość wyboru przez przedsiębiorstwa wspólnego, zharmonizowanego sposobu obliczania podstawy opodatkowania przy jednoczesnym zachowaniu autonomii państw członkowskich w zakresie stawek podatkowych. W przypadku przyjęcia Dyrektywy Polska zostanie zobowiązana do implementacji jej postanowień do przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: Updop). Niewątpliwie wywoła to trojakiemu rodzaju skutki: dla podatników, budżetu państwa, jak i konsekwencje ogólnogospodarcze.

W tym kontekście szczególnie istotnym problemem badawczym są możliwe konsekwencje, jakie projekt Dyrektywy niesie dla podatników i władzy podatkowej w Polsce. W państwach Europy Zachodniej, w tym we współpracy z Komisją Europejską, instytuty badawcze i firmy konsultingowe podjęły szereg badań. Pomimo zainteresowania omawianą koncepcją także i w polskim środowisku akademickim oraz wśród przedsiębiorców, dyskusja wciąż jeszcze w niewy-

¹ W opracowaniu zamiennie używane są terminy: podatek korporacyjny, podatek od spółek, podatek od dochodów przedsiębiorstw w znaczeniu podatku dochodowego od osób prawnych.

starczającym stopniu odnosi się do potencjalnych skutków w zakresie obciążeń podatkowych. Tymczasem konsekwencje te, w przypadku ostatecznego przyjęcia Dyrektywy, obejmą również polskich podatników i będą miały przełożenie na dochody podatkowe władzy publicznej. Stąd w opracowaniu podjęto próbę, choćby częściowego, wypełnienia tej luki badawczej.

Celem opracowania jest określenie skutków przyjęcia wspólnej europejskiej podstawy opodatkowania dla obciążeń podatkowych przedsiębiorstw w Polsce. Cel ten jest realizowany etapami, którym odpowiadają pomocnicze cele szczegółowe:

1. Sprawdzenie, na jakie skutki spowodowane wprowadzeniem w Polsce wspólnej podstawy opodatkowania wskazują rezultaty badań przeprowadzonych w ostatnich kilku latach;
2. Identyfikacja podobieństw i różnic w zakresie najważniejszych kwestii regulowanych przepisami Dyrektywy i polskiej Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
3. Określenie metodyki adekwatnej dla możliwie dokładnego zbadania skutków wybranych przepisów szczegółowych zawartych w Dyrektywie;
4. Zbadanie skutków wybranych przepisów szczegółowych w oparciu o dane na temat polskich przedsiębiorstw.

W badaniu posłużono się materiałem empirycznym. Zastosowano metodę mikrosymulacji obciążeń podatkowych opartą na indywidualnych sprawozdaniach finansowych przedsiębiorstw. Zakres podmiotowy dotyczy polskich spółek giełdowych, będących jednocześnie podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Wyjściowa grupa objęła 50 podmiotów, a w wyniku koniecznej weryfikacji danych ostatecznie liczy ona 32 przedsiębiorstwa. Okresem wyjściowym symulacji jest 2011 rok, za który były dostępne sprawozdania finansowe wszystkich branych pod uwagę podmiotów. Zakres przedmiotowy badania obejmuje regulacje zawarte w rozdziałach I–VII analizowanej Dyrektywy.

Elementy wzbogacające dotychczasowy stan wiedzy na temat wspólnej europejskiej podstawy opodatkowania są zawarte w następujących po sobie częściach opracowania: Po zidentyfikowaniu badanego wariantu CCCTB dokonano zestawienia rozproszonych dotąd badań na temat konsekwencji wprowadzenia wspólnej europejskiej podstawy opodatkowania, wyodrębniając skutki dla Polski. Ich rezultaty podzielono na trzy grupy: dotyczące podstawy opodatkowania, spowodowane przyjętą formułą podziału oraz konsekwencje ogólnogospodarcze (pierwszy cel szczegółowy). W kolejnej części dokonano porównania konkretnych rozwiązań szczegółowych w oparciu o tekst Dyrektywy i przepisy polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zidentyfikowano te z nich, które mogą się okazać najdonioślejsze w skutkach dla podatników w Polsce (drugi cel szczegółowy). Na tej podstawie zidentyfikowano przepisy szczegółowe Dyrektywy, które mogą być poddane badaniu pomimo ograniczeń

związanych z dostępnością danych. Następnie omówiono źródła danych i zastosowaną procedurę badawczą (trzeci cel szczegółowy). Różni się ona od stosowanych dotąd procedur zakresem wykorzystanych danych empirycznych, stopniem szczegółowości, jak i rokiem wyjściowym analizy (dotychczasowe badania opierają się najczęściej na danych z lat 2005–2008). W ostatniej części artykułu zaprezentowano uzyskane wyniki badania (czwarty cel szczegółowy). Całość zamyka zakończenie.

Przedstawione rozważania mają również znaczenie praktyczne, mogą zostać wykorzystane przez decydentów, a tym samym wpisują się one w nurt zainteresowań ekonomicznej analizy prawa (ang. *law & economics*).

1. Badany wariant wspólnej podstawy opodatkowania

Przedłożony przez Komisję Europejską projekt dyrektywy *ustanawia system wspólnej podstawy opodatkowania niektórych przedsiębiorstw i grup przedsiębiorstw oraz przepisy dotyczące obliczania i stosowania tej podstawy* (art. 1). Zgodnie z art. 4 podatnikiem jest przedsiębiorstwo, które wybrało stosowanie systemu wspólnej podstawy opodatkowania, z zastrzeżeniem występowania również tzw. samodzielnych podatników, którzy nie spełniają warunków przewidzianych dla celów konsolidacji.

W koncepcji wspólnej podstawy opodatkowania spółek można wyodrębnić trzy zasadnicze elementy (Supera-Markowska 2010, Grajewski 2012). Pierwszym z nich jest wypracowanie wspólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania, które byłyby stosowane przez przedsiębiorstwa prowadzące działalność w kilku państwach członkowskich. Reguły te mogą odnosić się również do samodzielnych podatników nienależących do grupy (wspólna podstawa opodatkowania korporacyjnego, CCTB). Drugim elementem jest konsolidacja podstawy opodatkowania spółek powiązanych, której szczególną zaletą polega na możliwości odliczania strat jednych podmiotów od dochodów innych (wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania korporacyjnego, CCCTB). Trzecim elementem byłaby alokacja skonsolidowanej podstawy między spółki, a co za tym idzie – podział wpływów podatkowych między państwa członkowskie z zastosowaniem odpowiedniej formuły. Stawki podatkowe nie podlegają przy tym harmonizacji, lecz pozostają w gestii państw UE (Dyrektywa 2011).

W tabeli 1 przedstawiono cztery warianty wspólnej podstawy opodatkowania – w zależności od tego, czy system ma być opcjonalny czy obligatoryjny oraz czy ma on dotyczyć grup przedsiębiorstw czy też ogólnie podatników posiadających osobowość prawną.

Tabela 1
Warianty wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych

Zakres podmiotowy (pojedyncze podmioty vs grupy przedsiębiorstw)		
Obligatoryjność (stosowanie dobrowolne vs obowiązkowe)	Wariant 1 Dobrowolna CCTB Wspólny dla państw członkowskich zbiór reguł ustalania podstaw opodatkowania	Wariant 3 Dobrowolna CCCTB Wspólny dla państw członkowskich zbiór reguł ustalania podstaw opodatkowania, a następnie ich konsolidacji
	Wariant 2 Obowiązkowa CCTB Wspólny dla państw członkowskich zbiór reguł ustalania podstaw opodatkowania	Wariant 4 Obowiązkowa CCCTB Wspólny dla państw członkowskich zbiór reguł ustalania podstaw opodatkowania, a następnie ich konsolidacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Komisja Europejska 2011).

Można spotkać się z poglądem, że rozwiązanie dla grup przedsiębiorstw wraz z konsolidacją i podziałem byłoby przedsięwzięciem bardzo trudnym z przyczyn politycznych. Pierwszym krokiem może zatem być wprowadzenie wspólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania (CCTB). Dopiero w kolejnym etapie nastąpiłoby przejście do konsolidacji i podziału (CCCTB) (Spengel et. al. 2012). W dalszych częściach opracowania skoncentrowano się na wariantcie 1, czyli na dobrowolnej CCTB.

2. Skutki wspólnej podstawy opodatkowania w Polsce

Koncepcja wspólnej podstawy opodatkowania podatkiem korporacyjnym budzi od lat spore zainteresowanie w państwach europejskich. W ramach toczącej się debaty przeprowadzono w ciągu ostatnich kilku lat badania, które dotyczyły również Polski jako państwa członkowskiego. Ich zestawienia dokonano w tabeli 2.

Generalnie można stwierdzić, iż badania te skupiały się na trojakiemu rodzaju zagadnieniach: zmianie obciążeń podatkowych przedsiębiorstw, konsekwencjach budżetowych zróżnicowanych formuł podziału oraz skutkach makroekonomicznych. Częściej przedmiotem zainteresowania była podstawa skonsolidowana (CCCTB), co należy tłumaczyć tym, iż dopiero po przedstawieniu projektu Dyrektywy wyraźniej został podniesiony wariant wdrożenia, w pierwszym etapie, wspólnych zasad obliczania podstawy opodatkowania bez elementów konsolidacji i podziału. W tabeli 2 omówiono rezultaty badań dotyczących Polski – w podziale na trzy wymienione grupy zagadnień.

Tabela 2
Zestawienie badań uwzględniających skutki projektu Dyrektywy dla Polski

Autorzy	Badane zagadnienie	Zakres przestrzenny	Źródła danych	Metoda badania
Spengel, Ortmaim-Babel, Zinn, Matenaer (2012), ZEW (2011)	Wpływ projektu Dyrektywy na wysokość podstawy opodatkowania i efektywne obciążenia podatkowe.	Kilka tysięcy przedsiębiorstw z UE-27, Szwajcarii i Stanów Zjednoczonych.	Sprawozdania finansowe.	Symulacja w oparciu o model Europejskiego Analizatora Podatkowego – przedsiębiorstwa modelowe różnych branż i wielkości.
Iwin-Garzyńska (2012)	Analiza znaczenia w przedsiębiorstwach przychodów i kosztów podatkowych (odsetek od długu).	Ponad sto przedsiębiorstw posiadających osobowość prawną w Polsce.	Formularz ankietowy.	Badanie ankietowe na podstawie informacji uzyskanych z przedsiębiorstw.
PwC (2011)	1. Wpływ projektu Dyrektywy na wysokość podstawy opodatkowania i efektywne obciążenia podatkowe. 2. Wpływ formuł na podział dochodów i wpływów podatkowych między państwa członkowskie.	Kilkanaście przedsiębiorstw międzynarodowych z Unii Europejskiej.	Formularz ankietowy.	Badanie ankietowe na podstawie informacji uzyskanych z przedsiębiorstw.
Komisja Europejska (2011)	1. Wpływ projektu Dyrektywy w zakresie amortyzacji na wysokość podstawy opodatkowania. 2. Wpływ formuł na podział dochodów i wpływów podatkowych między państwa członkowskie. 3. Wpływ na sytuację makroekonomiczną – dobrobyt, zatrudnienie, inwestycje, PKB.	Kilkanaście przedsiębiorstw międzynarodowych z Unii Europejskiej, UE-27.	Sprawozdania finansowe.	Symulacja dynamiczna – model równowagi ogólnej CORTAX.
Cline, Neubig, Phillips, Sanger, Walsh (2011)	1. Wpływ projektu Dyrektywy na wysokość wpływów podatkowych i efektywne obciążenie podatkowe. 2. Wpływ na sytuację makroekonomiczną – PKB, inwestycje, zatrudnienie, dochody.	Kilkanaście przedsiębiorstw międzynarodowych z Unii Europejskiej, UE-27.	Sprawozdania finansowe.	Symulacja statyczna.
Orłowski (2008)	1. Analiza zależności m CTB dla danego kraju.	UE-27 ze szczególnym uwzględnieniem Polski.	Dane makroekonomiczne Eurostat, OECD, GUS.	Analiza na podstawie danych makroekonomicznych.

Źródło: opracowanie własne.

2.1. Skutki w zakresie wielkości podstawy opodatkowania

Zmiana obciążeń podatkowych na skutek wprowadzenia Dyrektywy jest fundamentalną kwestią określającą nie tylko sytuację finansową objętych nią podmiotów, ale również państwa i całej gospodarki. Badania w tym zakresie prowadzi kilka ośrodków na zlecenie Komisji Europejskiej i rządów państw członkowskich.

Problemem tym od wielu lat zajmują się ekonomiści z niemieckiego instytutu Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, wykorzystując opracowany w tym ośrodku model symulacyjny „Europejski Analizator Podatkowy” (Komisja Europejska 2011). Wykorzystuje on dane empiryczne, które pozwoliły na zidentyfikowanie parametrów przedsiębiorstw modelowych z podziałem na podmioty duże oraz należące do sektora małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) w poszczególnych państwach członkowskich, w różnych branżach, z uwzględnieniem wyłącznie osób prawnych. W symulacji wzięto pod uwagę jednocześnie kilka najważniejszych charakterystyk projektowanego wspólnego podatku dotyczących między innymi: 25-procentowej stawki amortyzacji aktywów łączonych w pakiet², wyceny zapasów, rozliczania strat podatkowych w czasie, rezerw na zobowiązania i świadczenia emerytalne. W ten sposób ustalono procentową zmianę podstaw opodatkowania i efektywnych stóp podatku. Model nie uwzględnia konsolidacji ani podziału (Spengel et. al. 2012).

Z kolei firma doradcza PwC na zlecenie Komisji Europejskiej zbadała wpływ Dyrektywy na dochód do opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych i ich efektywne stawki podatkowe. Analizę przeprowadzono w oparciu o dane zebrane od 13 firm sektora finansowego i niefinansowego w oparciu o formularz ankietowy (Komisja Europejska 2011).

Inne jeszcze badanie przeprowadzono, również na zlecenie Komisji, w oparciu o dane na temat kilku tysięcy przedsiębiorstw powiązanych. Dotyczy ono między innymi wpływu nowych reguł ustalania amortyzacji, które uważa się za jeden z najistotniejszych czynników różniących obecne systemy państw członkowskich od projektu Dyrektywy. Założono stawkę 25% dla maszyn i urządzeń łączonych w pakiety. Podczas gdy wiele innych regulacji prowadziłyby do zmniejszenia obciążeń, amortyzacja jest uważana za znaczącą przyczynę ewentualnego ich wzrostu (Komisja Europejska 2011).

W badaniu Ernst & Young wykonanym na zlecenie rządu Irlandii wykorzystano informacje ze sprawozdań finansowych przedsiębiorstw europejskich, w tym polskich. Sprawdzone, jak dużych zmian należy się spodziewać we wpływach z podatku dochodowego oraz w efektywnym obciążeniu przedsiębiorstw. W symulacji wzięto pod uwagę trzy możliwości współpracy państw członkowskich: pod-

² W tzw. pakiecie aktywów ujmuje się dla celów amortyzacji aktywa inne niż długoterminowe rzeczowe aktywa trwałe (w tym budynki) oraz wartości niematerialne i prawne. Aktywa zawarte w pakiecie umarza się rocznie według stopy 25%.

stawa obowiązkowa, dobrowolna oraz model zacieśnionej współpracy dziewięciu krajów (nie dotyczy Polski) (Cline et al. 2011).

W. Orłowski przeprowadził analizę zależności między obciążeniami podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwach członkowskich a możliwymi formułami podziału. Dokonał identyfikacji parametrów decydujących o stopniu atrakcyjności koncepcji CCCTB w zależności od takich czynników jak: rola bezpośrednich inwestycji zagranicznych w gospodarce, wysokość stawek podatku dochodowego od osób prawnych, wysokość wpływów z tej daniny, wielkość rynku wewnętrznego (Orłowski 2008). W oparciu o stworzony w ten sposób indeks autor sformułował wniosek, iż wprowadzenie CCCTB może spowodować w Polsce nieznaczne straty o charakterze fiskalnym, jednak w dłuższym okresie na skutek wzrostu gospodarczego możliwa jest ich kompensata.

Badanie przeprowadzone przez J. Iwin-Garzyńską dotyczyło znaczenia, jakie dla polskich przedsiębiorców mają przychody i koszty podatkowe, a w szczególności to, na ile istotna jest dla nich możliwość zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów (Iwin-Garzyńska 2012). Z uzyskanych w spółkach odpowiedzi wynika, iż niemal połowa podmiotów nie dostrzega wagi kosztów podatkowych długu w zmniejszaniu efektywnego kosztu pozyskiwania kapitału obcego. Ponadto nie jest postrzegany jako niekorzystny fakt, że według obecnych przepisów odsetki od długu są rozpoznawane podatkowo dopiero po dokonaniu zapłaty. Tym bardziej postulowana w Dyrektywie zasada memoriałowa powinna być akceptowalna dla polskich przedsiębiorców.

Z zawartego w tabeli 3 zestawienia wyników badań przeprowadzonych w ciągu ostatnich kilku lat można wywnioskować, że ocena skutków w zakresie obciążeń przedsiębiorstw jest niejednoznaczna. Choć silniejsze wskazanie dotyczy ich spadku, to jednak wyniki są zróżnicowane nawet w obrębie analogicznych badań prowadzonych w różnym czasie i w różnych przekrojach. W przypadku wzrostu obciążeń należy zaznaczyć, że byłby on umiarkowany w porównaniu z innymi państwami „nowej” Unii, chociaż efektywne obciążenie podatkowe w Unii jako całości uległoby, według obliczeń Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, tylko nieznacznej zmianie (spadkowi o 0,06%). W odniesieniu do amortyzacji odpisy okazałyby się w Polsce wyższe niż dotychczas, a podstawa opodatkowania spadłaby. W przeciwieństwie do tego w większości państw UE rezultaty okazały się przeciwne.

Tabela 3
Wpływ Dyrektywy na zmianę podstawy opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce

Autorzy badania	Wpływ na obciążenia podatkowe	Skutki szczegółowe
Spengel, Ortman-Babel, Zinn, Matenaer (2012)	Spadek efektywnego obciążenia o 0,44%.	Wpływ czynników osobno na efektywne obciążenie podatkowe: amortyzacja wzrost o 0,45%, wycena zapasów wzrost 0,32%, rezerwy na świadczenia emerytalne bez zmian, inne rezerwy spadek o 1,17%, dystrybucja zysków wzrost o 0,21%. Zmiana efektywnego obciążenia podatkowego według branż: handel spadek o 1,14%, budownictwo spadek o 0,46%, energia spadek o 0,09%, przemysł spadek o 0,28%.
ZEW (2011)	Duże przedsiębiorstwo – wzrost podstawy opodatkowania o 0,48% Przedsiębiorstwo sektora MŚ – wzrost o 3,42%.	
PwC (2011)	Spadek podstawy opodatkowania o 1% (warianty CCTB oraz CCCTB).	
Komisja Europejska (2011)	Spadek podstawy opodatkowania o 3,18%.	
Cline, Neubig, Phillips, Sanger, Walsh (2011)	Zmiana wpływów z podatku dochodowego: – wariant: obowiązkowa CCCTB – spadek o 39 mln euro (0,6%), – wariant: dobrowolna CCCTB – spadek o 63 mln euro (1%).	Zmiana obciążeń badanych spółek: – spadek o 2%, – spadek o 3,2%.

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanych prac.

2.2. Skutki spowodowane formułą podziału

Z przedstawionymi w poprzedniej części artykułu rezultatami badań dotyczących zmian podstawy opodatkowania wiążą się także i inne analizy, które dotyczą bezpośrednio fiskalnych skutków Dyrektywy. Wiele z nich dotyczy wariantu CCCTB, czyli z uwzględnieniem formuły podziału – pomimo tego, iż na obecnym etapie prac wprowadzenie tej koncepcji wydaje się odleglejsze.

W badaniu Komisji Europejskiej, opartym również na sprawozdaniach przedsiębiorstw transnarodowych sektora finansowego i pozafinansowego, poddano szczegółowej analizie zróżnicowane sposoby konstrukcji formuły podziału. Różne warianty uwzględniały kombinację następujących czynników: liczby zatrudnionych, kosztów zatrudnienia, aktywów trwałych, sprzedaży. Przyjęto przy tym istotne z praktycznego punktu widzenia założenie o możliwości transnarodowego pokrywania strat (Komisja Europejska 2011).

Podobne co do celu badanie przeprowadziła firma PwC (Komisja Europejska 2011). Wykorzystano w nim jednak odmienną metodę opartą na formularzach ankietowych. Zestawienie zawarte w tabeli 4 prezentuje wyniki analiz skutków spowodowanych przez formuły podziału z uwzględnieniem Polski.

Tabela 4
Wpływ Dyrektywy na zmianę podstawy opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce z uwzględnieniem formuł podziału

Autorzy badania	Wpływ na obciążenia podatkowe	Czynniki uwzględnione w formułach
Komisja Europejska (2011)	<ul style="list-style-type: none"> – Spadek w granicach od 9,4% do 30,1% - grupy międzynarodowe, sektor przemysłowy; – Spadek w granicach od 14,5% do 28,9% lub wzrost o 3,9% i 8,6% - grupy międzynarodowe, sektor finansowy. 	<ul style="list-style-type: none"> – Formuły podziału uwzględniające koszty pracy, liczbę zatrudnionych, aktywa, sprzedaż; różne wagi.
PwC (2011)	<ul style="list-style-type: none"> – Spadek o 1%. – Spadek o 2%. 	<ul style="list-style-type: none"> – Formuły podziału uwzględniające więcej czynników takich jak liczba zatrudnionych, koszty pracy, aktywa, sprzedaż. – Formuły o mniejszej liczbie czynników takich jak koszty pracy, aktywa, sprzedaż.

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanych prac.

Z zestawienia zaprezentowanego w tabeli 4 wynika duże zróżnicowanie uzyskanych wyników, zarówno co do samego kierunku zmian (spadki, wzrosty), jak i ich siły (od kilku do kilkudziesięciu procent). Jednak ogólny wniosek wynikający z analizy powyższej tabeli brzmi, że Polska nieznacznie straciłaby na wprowadzeniu Dyrektywy w pełnej wersji. W. Orłowski postuluje w tym kontekście, iż dla Polski korzystne byłoby uwzględnienie w formule liczby pracowników, wartości środków trwałych oraz wprowadzenie zapisów określających próg minimalnej fizycznej obecności firmy w kraju, uwzględniający zaangażowanie w produkcję, a nie tylko sprzedaż (Orłowski 2008). Wspomniane kwestie unaczniają,

że formuła podziału dochodów jest z jednej strony istotnym z ekonomicznego, ale jednocześnie niezwykle trudnym z politycznego punktu widzenia aspektem proponowanej koncepcji.

2.3. Skutki ogólnogospodarcze

Trzecią grupą problemów badawczych podejmowanych w dotychczasowych badaniach obejmujących Polskę były ogólnogospodarcze skutki Dyrektywy. Ich analiza jest skomplikowana, gdyż wymaga uwzględnienia powiązań między szeregiem zmiennych oraz przyjęcia licznych upraszczających założeń.

Badania takie zostały przeprowadzone za pomocą modelu równowagi ogólnej CORTAX (Komisja Europejska 2011) oraz przez firmę Ernst & Young (Cline et al. 2011). Pierwsze z nich koncentrowało się na skutkach w zakresie dobrobytu, zatrudnienia, inwestycji i PKB, drugie zaś, podobnie, odnosiło się do PKB, zatrudnienia, dochodów gospodarstw domowych oraz bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Ponadto w badaniu Komisji Europejskiej uwzględniono aż cztery scenariusze: wariant CCTB i wariant CCCTB, każdy odpowiednio jako system dobrowolny oraz obligatoryjny. W obydwu analizach przyjęto założenie, że zmiany spowodowane Dyrektywą są neutralne fiskalnie ze względu albo na zmianę nominalnych stawek podatkowych, albo dostosowanie wysokości transferów. W drugim z badań skupiono się na wariantcie CCCTB. Uzyskane wyniki zestawiono w tabeli 5.

Tabela 5
Wpływ Dyrektywy na sytuację ogólnogospodarczą w Polsce

Wpływ na:	Komisja Europejska (2011)	Cline, Neubig, Phillips, Sanger, Walsh (2011)
Dobrobyt, dochody	Wzrost od 0,06% do 0,11%.	Spadek od 0,9% do 0,2%.
Zatrudnienie	Wzrost od 0,01% do 0,07%.	Spadek od 1% do 0,2%.
Inwestycje	Spadek o 0,17%, wzrost od 0,16% do 0,52%.	Spadek od 9,5% do 1,8%.
PKB	Spadek od 0,37% do 0,06%, wzrost o 0,06%.	Spadek od 1,9% do 0,5%.

Źródło: opracowanie własne na podstawie cytowanych prac.

Wnioski wynikające z zestawienia zawartego w tabeli 5 w zasadzie się wykluczają. Przyjęcie innych metod badawczych i źródeł danych doprowadziło do odmiennych rezultatów, z tym że prezentowane przez Komisję Europejską projekcje wzrostowe zmiennych makroekonomicznych są nieznacznej wartości, podczas gdy przewidywane w drugim z badań spadki mają znacznie większą siłę, zwłaszcza w odniesieniu do inwestycji. Biorąc pod uwagę choćby obecny wzrost bezrobocia w Polsce, wymienione negatywne skutki byłyby w praktyce trudne do zaakceptowania.

3. Przepisy Dyrektywy a zakres badania

Projekt Dyrektywy o wspólnej korporacyjnej podstawie opodatkowania składa się ze 136 artykułów ujętych w 18 rozdziałach, oraz z 3 załączników. Początkowe rozdziały regulują kwestie związane z elementami techniki podatkowej oraz ich wpływem na wielkość i moment powstania zobowiązań podatkowych. Dalsze części dotyczą między innymi takich zagadnień jak: członkostwo w grupie przedsiębiorstw, transakcje między podmiotami powiązаныmi, konsolidacja podstaw opodatkowania i ich podział między państwa członkowskie.

Ze względu na przyjęty we wstępie zakres przedmiotowy w opracowaniu skoncentrowano się na cechach wspólnej podstawy opodatkowania ujętych w pierwszej części Dyrektywy, tj. w rozdziałach 1–7. Zgodnie z załącznikami 1 i 2 należy stwierdzić, że w Polsce podatkiem, który podlega regulacjom Dyrektywy, jest podatek dochodowy od osób prawnych, zaś podatnikami – spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe. W projekcie Dyrektywy nie występuje formalny związek pomiędzy sposobem obliczania CCTB a regulacjami wynikającymi z MSR oraz MSSF – a zatem przepisy podatkowe są niezależne od przepisów rachunkowych (Supera-Markowska 2011).

Założenia projektu są w kilku aspektach bardziej korzystne od obecnie obowiązujących w Polsce rozwiązań i ich wprowadzenie może się przyczynić do obniżenia obciążeń podatkiem dochodowym spółek posiadających osobowość prawną. Najważniejsze z nich zostały porównane z polskimi przepisami, przy czym lista ta nie jest wyczerpująca, ale obejmuje regulacje najdonioślejsze w skutkach – dotyczące wielu podatników i mogące pociągnąć za sobą najistotniejsze zmiany obciążeń podatkowych.

Istotna dla dalszych rozważań jest definicja podstawy opodatkowania ujęta w art. 10 Dyrektywy: *oblicza się ją pomniejszając przychody o przychody zwolnione z opodatkowania, koszty podlegające odliczeniu oraz inne pozycje podlegające odliczeniu.*

3.1. Przychody i koszty podatkowe

Dyrektywa nie zawiera definicji przychodów, określa natomiast enumeratywnie przychody zwolnione. Przewidziane w Dyrektywie zwolnienia nie są liczne i zostały wymienione w art. 11. Obejmują one: (1) dotacje bezpośrednio związane z nabyciem, wytworzeniem lub ulepszeniem aktywów trwałych, (2) przychody ze zbycia pakietu aktywów, (3) otrzymane zyski podzielone, (4) przychody ze zbycia udziałów (akcji), (5) dochody z zakładu w państwie trzecim.

Definicja kosztów uzyskania przychodów została sprecyzowana w art. 12 Dyrektywy. Odliczeniu podlegają koszty własne sprzedaży oraz inne wydatki pomniejszone o podlegający odliczeniu podatek od wartości dodanej, poniesione

przez podatnika w celu osiągnięcia lub zabezpieczenia dochodu. Należy przy tym podkreślić, iż do kosztów tych formalnie są zaliczane między innymi wydatki na badania i rozwój, do ponoszenia których mają zachęcać przepisy unijne, oraz dopuszczone limitem darowizny na rzecz organizacji charytatywnych.

Moment powstania przychodów i kosztów w Dyrektywie rozpoznawany jest według zasady memoriałowej, a nie kasowej. To drugie z podejść odrzucono ze względu na stwarzanie pola do nadużyć (Kołomański 2011). W Updop spotkać można obydwie te zasady, przykładowo zasadę kasową w odniesieniu do odsetek. Ponadto w polskich przepisach moment poniesienia kosztu jest uzależniony od tego, czy dany koszt jest bezpośrednio czy pośrednio związany z odpowiadającym mu przychodem. Takiego rozgraniczenia nie stosuje się w Dyrektywie.

Według art. 18 Dyrektywy osiągnięcie przychodów następuje w momencie powstania prawa do ich otrzymania oraz możliwości ustalenia z należytą dokładnością ich wysokości, bez względu na fakt, że faktyczna zapłata może być odsunięta w czasie. Z kolei art. 19 stanowi, iż koszty podlegające odliczeniu są ponoszone w momencie powstania obowiązku dokonania płatności (ale nie samego wydatkowania środków), możliwości dokładnego ustalenia wysokości zobowiązania, jak również przeniesienia prawa własności czy otrzymania usługi.

Generalnie jednak zawarte w Dyrektywie sformułowanie dotyczące zakresu kosztów jest zbieżne z art. 15 ust. 1 Updop. W Polsce kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem określonych kategorii wymienionych przez ustawodawcę. Wskazanie pozycji niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, podobnie jak w polskiej Updop, jest obecne także w Dyrektywie. Art. 14 wylicza wśród nich między innymi: zyski podzielone, 50% kosztów reprezentacji, koszty na nabycie, wytworzenie i ulepszenie środków trwałych, wręczone łapówki, kary i grzywny, a w przypadku Polski – także podatek od nieruchomości³.

Od przyjętych w Polsce rozwiązań różnią się przepisy, które Dyrektywa formułuje w odniesieniu do umarzania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z formalnego punktu widzenia, zgodnie z art. 13, ta dotycząca większości podatników grupa kosztów należy do „innych pozycji podlegających odliczeniu”. Przepisy dotyczące amortyzacji uległy znaczącemu uproszczeniu w porównaniu z mocno zróżnicowanymi rozwiązaniami stosowanymi w tym zakresie w Polsce. Przede wszystkim aktywa zostały podzielone na dwa rodzaje: amortyzowane indywidualnie i amortyzowane łącznie. Zgodnie z art. 36 projektu pierwszy z rodzajów obejmuje długookresowe (tj. o czasie użytkowania powyżej jednego roku) aktywa trwałe, w tym budynki, oraz wartości niematerialne i prawne, które są umarzane przez 15 lat⁴. Drugi, omówiony w art. 39, rodzaj to pozostałe, zbliżone typem i przeznaczeniem grupy składników majątku. Są one łączone

³ Podatek od nieruchomości może jednak zostać uznany za koszt uzyskania przychodów, jeżeli będą tak stanowiły polskie przepisy szczegółowe.

⁴ Według Dyrektywy budynki, podobnie jak w Polsce, podlegają amortyzacji przez 40 lat.

w pakiet i odpisywane zbiorczo przez 4 lata. Metoda ta, w przeciwieństwie do metody indywidualnej, nie jest stosowana w polskich przepisach. Jej podstawową zaletą jest prostota i wynikająca z niej możliwość zmniejszenia kosztów tak po stronie podatników, jak również administracji podatkowej (Supera-Markowska 2011). Jednakże generalnie uważa się, że dla większości państw członkowskich zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych będą z punktu widzenia podatników bardziej restrykcyjne i przyczynią się do zwiększenia obciążeń podatkowych (Spengel et. al. 2012).

W kontekście kosztów podatkowych szczególnie istotna różnica pomiędzy projektem unijnym a rozwiązaniami polskimi (a także wielu innych państw członkowskich) występuje w odniesieniu do rezerw.

Art. 25 Dyrektywy stanowi, że podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu wiarygodnie oszacowane rezerwy na przyszłe zobowiązania. Ważne jest przy tym, aby oszacowania dokonano w oparciu o wszystkie istotne czynniki, w tym doświadczenia przedsiębiorstwa, grupy lub branży z lat wcześniejszych⁵. Rezerwy te mogą obejmować zarówno zobowiązania wynikające z bieżącej działalności przedsiębiorstwa, jak również rezerwy na świadczenia emerytalne. Funkcjonuje bowiem generalna zasada, że rezerw uznawanych podatkowo się nie różnicuje, lecz każda rezerwa spełniająca definicję może pomniejszyć przychody (Kołomański 2011). Należy jednak zauważyć, iż tworzenie rezerw wynika z prawa niepodlegającego harmonizacji, co wymagać będzie od krajów członkowskich wzajemnego uznania zakresu rezerw (Supera-Markowska 2011).

Natomiast zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 27 polskiej Updop nie ma możliwości zaliczania rezerw do kosztów uzyskania przychodów (z wyjątkiem instytucji finansowych). Dzieje się tak mimo tego że rezerwy są kosztem w myśl Ustawy o rachunkowości (UoR). Powstaje zatem istotna rozbieżność, która może być źródłem oszczędności podatkowych u polskich przedsiębiorstw. Regulacje dotyczące rezerw zostały uwzględnione w przedstawionym poniżej badaniu symulacyjnym.

3.2. Zwolnienia

Dywidendy są jednym z rodzajów dochodów wynikających z udziału w zyskach osób prawnych. Generalną, obowiązującą w wielu systemach podatkowych zasadą jest niezaliczanie zysków dystrybuowanych do kosztów uzyskania przychodów spółki wypłacającej (Komisja Europejska 2006). Dywidendy są wypłacane z zysku

⁵ Przejawem rzetelności w ustalaniu wartości rezerw jest stosowanie odpowiednie stopy dyskontowej dla rezerw wielookresowych. Projekt Dyrektywy zakłada średnią roczną stopę Euribor. Propozycja ta spotkała się jednak z krytyką, gdyż stopa roczna nie jest odpowiednia dla rezerw dotyczących okresu wieloletniego (Spengel et. al. 2012).

Należy zgodzić się z tym zarzutem, tym bardziej, że Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 wskazuje, iż terminy wykupu reprezentujących rynkowe stopy zwrotu obligacji przedsiębiorstw i obligacji skarbowych powinny być zgodne z szacunkowym okresem wykorzystania rezerwy (Krajowy Standard Rachunkowości nr 6).

po opodatkowaniu, a zatem w sensie ekonomicznym obciąża je podatek nałożony na dochód korporacji. Z kolei u podmiotu otrzymującego dywidendy przeważnie podlegają obowiązkowi podatkowemu, o ile nie występują rozwiązania mające na celu złagodzenie bądź likwidację zjawiska ekonomicznego podwójnego opodatkowania.

Przepis zawarty w art. 11 Dyrektywy zakłada zwolnienie otrzymywanych dywidend z podatku dochodowego. W przeciwieństwie do postulatów formułowanych przed rokiem 2010, będących odzwierciedleniem przepisów dyrektywy 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (dyrektywy PS), regulacja umieszczona w analizowanym projekcie zdaje się odnosić do wszelkich otrzymanych przez podatnika dywidend (Komisja Europejska 2007).

Zgodnie z brzemieniem art. 22 ust 1 polskiej Updop dywidendy wypłacane przez polskich rezydentów są obciążone zryczałtowanym podatkiem w wysokości 19% potrącanym u źródła, przy czym funkcję płatnika pełni spółka córka. Dywidendy są w spółce matce traktowane jako odrębne źródło przychodów i dlatego nie łączy się ich z innymi dochodami. Podlegają one opodatkowaniu w kwocie brutto, której nie pomniejsza się o koszty uzyskania przychodu. Jednocześnie jednak Updop przewiduje zwolnienie z opodatkowania dywidend, jeżeli spełnione są łącznie warunki bezpośredniego posiadania przez spółkę matkę co najmniej 10% udziałów przez okres nie krótszy niż dwa lata i niekorzystania przez nią ze zwolnienia podatkowego. A zatem należy przyjąć, że od dywidendy jest potrącany podatek wówczas, gdy nie są spełnione wymienione warunki lub też ma zastosowanie stawka wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z art. 11 Dyrektywy zwolnione z opodatkowania mają być również przychody ze zbycia udziałów (akcji). Według polskiej Updop dochód ze sprzedaży (przychód pomniejszony o koszt uzyskania przychodu) podlega z mocy art. 14 ust. 1 opodatkowaniu na zasadach ogólnych. A zatem należy przyjąć, że wprowadzenie Dyrektywy oznaczałoby w tym zakresie korzystne rozwiązanie dla polskich podatników. Punkt ten jest również przedmiotem badania symulacyjnego.

3.3. Straty podatkowe

Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów i innych odliczeń nad przychodami jest stratą podatkową. Przepis art. 43 Dyrektywy umożliwia podatnikom korzystniejszy sposób rozliczania strat w czasie niż przewidziany w polskich przepisach. Nie ma bowiem ograniczenia czasowego w dokonywaniu odliczeń, z tym jedynie zastrzeżeniem, że obniżenie podstawy opodatkowania z tytułu strat z ubiegłych lat podatkowych nie może prowadzić do powstania wartości ujemnej. Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 5 Updop o wysokość straty podatkowej można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z zastrzeżeniem, iż w jednym roku odliczenie nie może przekroczyć 50% straty.

Należy jednak zauważyć, że jakkolwiek Dyrektywa oferuje podatnikom korzystniejszy sposób dokonywania odliczeń, to jednak wciąż nie uwzględnia on wartości pieniądza w czasie, zgodnie z którą odliczenia takie winny być korygowane.

3.4. Stawki podatkowe

W odniesieniu do stawek podatkowych Dyrektywa nie zakłada ich harmonizacji. Państwa członkowskie mają stosować krajowe stawki do przypadającej na nie części podstawy opodatkowania (Dyrektywa 2011).

Poprzez pozostawienie stawek w gestii państw członkowskich będą one mogły regulować z jednej strony wysokość wpływów z podatku korporacyjnego. Z drugiej strony umożliwi to oddziaływanie na pozycję konkurencyjną danego państwa względem innych krajów jako miejsca lokowania inwestycji. Doprowadzi to do większej transparentności w warunkach międzynarodowej konkurencji podatkowej, gdyż w przypadku obliczania podstawy opodatkowania według wspólnych dla wielu państw reguł, to stawka nominalna, a nie efektywna, stanie się głównym czynnikiem porównawczym.

4. Źródła danych i metoda badawcza

Najdokładniejszym sposobem przeprowadzenia symulacji dotyczącej wpływu, jaki Dyrektywa o CCTB wywrze na obciążenia podatkowe polskich podatników, byłoby odwołanie się do faktycznych danych z przedsiębiorstw i ich odpowiednie skorygowanie zgodnie z alternatywnymi przepisami. Za źródło danych empirycznych można potraktować sprawozdania finansowe. Jednakże w warunkach polskich ich przydatność jest mocno ograniczona ze względu na daleko idące różnice pomiędzy przepisami Ustawy o rachunkowości, determinującymi wartości pozycji wykazywanych w sprawozdaniach – między innymi zysku brutto, a przepisami podatkowymi – według których wyznacza się wysokość podstawy opodatkowania. W przeciwieństwie do sprawozdań finansowych, które w przypadku niektórych podmiotów są publikowane, szczegółowe informacje na temat wielkości istotnych dla obliczenia podatku w zasadzie nie są dostępne. Jedyne nieliczne z nich można znaleźć lub określić w przybliżeniu, opierając się na informacjach z bilansu, rachunku wyników, rachunku przepływów pieniężnych czy informacji dodatkowych.

W niniejszym badaniu oszacowano w drodze mikrosymulacji wpływ na obciążenia polskich podatników możliwości zaliczenia rezerw do kosztu uzyskania przychodów oraz zwolnienia z opodatkowania przychodów ze zbycia udziałów i akcji. Są to zmiany przewidziane w Dyrektywie, w stosunku do których oczekuje się najbardziej odczuwalnych, pozytywnych skutków dla polskich spółek. Uwzględnienie w symulacji skutków innych propozycji zawartych w Dyrektywie

było niemożliwe z dwóch powodów. Pierwszym są wspomniane już, generalne różnice między sprawozdawczością finansową a podatkową, uniemożliwiające uzyskanie informacji na przykład o rozliczanych w czasie stratach podatkowych. Drugim powodem jest zbyt mała szczegółowość sprawozdań udostępnianych w zunifikowanej formie dla celów badawczych w bazach danych (w przypadku niektórych wielkości finansowych prezentowane są tylko główne pozycje bez podrodzajów). Z tego powodu konieczne było odrębne sięgnięcie do jednostkowego sprawozdania finansowego opublikowanego na stronie internetowej każdej objętej badaniem spółki oraz jego indywidualna analiza pod kątem wielkości finansowych istotnych dla określenia skutków Dyrektywy.

Symulacją objęto spółki notowane na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie, wchodzące w skład indeksów WIG20 i mWIG40. Z badania wyłączono przedsiębiorstwa finansowe, podmioty niebędące podatnikami polskiego podatku dochodowego od osób prawnych oraz spółki, które na skutek strat podatkowych nie wykazały podatku dochodowego. Ostatecznie przeprowadzono symulację w oparciu o sprawozdania finansowe 32 przedsiębiorstw.

Przyjęto założenie, że pierwszym etapem implementacji Dyrektywy jest wprowadzenie wspólnych reguł ustalania podstaw opodatkowania w państwach członkowskich (CCTB), a dopiero po kilkuletnim funkcjonowaniu takiego systemu zostaną podjęte działania w celu wdrożenia zasad konsolidacji i podziału (CCCTB). Założenie to jest najbardziej prawdopodobne, biorąc pod uwagę dyskusję na temat przedłożonego projektu Dyrektywy prowadzoną obecnie w Europie.

W badaniu zastosowano metodę mikrosymulacji. Jej istotą jest odwołanie się do zbiorów danych, w których najmniejszą dającą się wyodrębnić komórką jest pojedynczy podmiot. Wykorzystanie mikroekonomicznych modeli mikrosymulacyjnych zapoczątkował G. Orcutt w latach 60. ubiegłego wieku, wskazując, że symulacje oparte na jednostkowych danych (na przykład na informacjach na temat osób fizycznych, gospodarstw domowych, przedsiębiorstw) cechują się większą dokładnością i elastycznością (Orcutt 1957, Orcutt 1960). W ciągu ostatnich dwóch dekad metoda ta znalazła szerokie zastosowanie w badaniach nad skutkami podatków w wielu państwach (Eason 2000; McGrath, McCann 2000).

Oszacowania skutków CCTB w zakresie nieopodatkowania rezerw i zysków ze zbycia akcji i udziałów dokonano w oparciu o dane z roku 2011. Symulacja ma charakter statyczny, tj. koncentruje się na bezpośrednich skutkach w postaci zmiany obciążeń podatników (ang. *morning-after effect*) bez rozpatrywania ewentualnych zmian behawioralnych na skutek zmniejszenia obciążenia podatkiem (Petersen 1992). Punkt wyjścia stanowiły dane na temat wysokości podatku dochodowego, przy czym istotne było uwzględnienie podatku należnego z wyłączeniem podatku odroczonego. Ten drugi stanowi kategorię księgową wynikającą z różnic pomiędzy zasadami ustalania zysku brutto i podstawy opodatkowania. Nie ma on wpływu na rzeczywiste obciążenie podatkiem dochodowym, gdyż nie jest tożsamy z płatnościami z jego tytułu (Olchowicz 2005, Gabrusewicz, Kamieniecka 2007).

Przy uwzględnieniu obowiązującej w Polsce stawki podatku dochodowego w wysokości 19% obliczono wartość podstawy opodatkowania w stanie wyjściowym, a następnie skorygowano ją zgodnie z projektem Dyrektywy. Wzięto pod uwagę rezerwy krótko- i długoterminowe z wyjątkiem rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Założono przy tym, że do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć utworzenie rezerw w okresie podatkowym.

5. Wyniki badania

Przeprowadzona mikrosymulacja pozwoliła na określenie zarówno ogólnych, jak i bardziej szczegółowych skutków implementacji postanowień Dyrektywy w Polsce. Z danych zawartych w tabeli 6 wynika, że rozpatrywane zmiany wprowadzone łącznie spowodują ponad 2-procentowy spadek podstawy opodatkowania, a co za tym idzie – również obciążeń podatników oraz dochodów władzy publicznej. Jest to spadek zbliżony w stosunku do innych badań prowadzonych dla Polski.

Tabela 6
Wpływ przepisów Dyrektywy na podstawę opodatkowania

Zakres zmian Dyrektywy	Wpływ na podstawę opodatkowania (w %)
Rezerwy i zyski ze zbycia akcji i udziałów łącznie	-2,2
Rezerwy	-1,8
Zyski ze zbycia akcji i udziałów	-0,4

Źródło: obliczenia własne.

Jednocześnie należy podkreślić, że badania są porównywalne w ograniczonym stopniu, gdyż opierają się na odmiennej procedurze badawczej i różnych danych empirycznych. Interesujące jest przy tym, że chociaż ponad jedna trzecia badanych podatników skorzystałaby z możliwości zaliczenia rezerw do kosztów podatkowych, to jednak rozwiązanie to spowodowałoby spadek ogólnej podstawy opodatkowania o niecałe 2%. W odniesieniu do zysków ze zbycia akcji i udziałów rozwiązanie to przyniosłoby niespełna 0,5-procentowy spadek obciążeń. Generalnie skala korzyści ze zwolnienia jest u podatników mniejsza niż w przypadku rezerw lub też u większości podmiotów transakcje na aktywach finansowych nie występują. Wyniki zestawione w tabelach 7, 8 i 9 pokazują skalę korzyści osiągniętych przez polskie podmioty dzięki stosowaniu Dyrektywy. Blisko połowa z nich uzyskałaby możliwość redukcji obciążeń i to biorąc pod uwagę zarówno połączone efekty rezerw i zwolnienia, jak i samych rezerw. W przypadku zbycia aktywów finansowych potwierdza się poczyniona wcześniej obserwacja, że rozwiązanie to ma mniejsze znaczenie.

Tabela 7
Spółki, których obciążenie podatkowe zmalałoby w wyniku przepisów Dyrektywy

Zakres zmian Dyrektywy	Liczba spółek	Odsetek spółek
Rezerwy i zyski ze zbycia akcji i udziałów łącznie	14	44
Rezerwy	12	38
Zyski ze zbycia akcji i udziałów	9	28

Źródło: obliczenia własne.

Tabela 8
Spółki, które w wyniku przepisów Dyrektywy poniosłyby stratę podatkową

Zakres zmian Dyrektywy	Liczba spółek	Odsetek spółek
Rezerwy i zyski ze zbycia akcji i udziałów łącznie	2	6
Rezerwy	1	3
Zyski ze zbycia akcji i udziałów	1	3

Źródło: obliczenia własne.

Jak wynika z tabeli 8, generalnie odliczenia nie są tak wysokie, aby powodowały ujemną podstawę opodatkowania i w konsekwencji stratę podatkową, która w myśl przepisów Dyrektywy mogłaby być przenoszona na okresy przyszłe bez ograniczenia czasowego. Powstanie straty zaobserwowano jedynie w dwóch badanych przedsiębiorstwach.

Tabela 9
Spółki, których obciążenie podatkowe wzrosłoby w wyniku przepisów Dyrektywy

Zakres zmian Dyrektywy	Liczba spółek	Odsetek spółek
Rezerwy i zyski ze zbycia akcji i udziałów łącznie	1	3
Rezerwy	0	0
Zyski ze zbycia akcji i udziałów	1	3

Źródło: obliczenia własne.

Skala dodatkich zmian podstawy opodatkowania nie jest znacząca – dotyczy 3% badanych podmiotów. Z punktu widzenia władzy podatkowej powoduje to wprawdzie częściową rekompensatę ubytku wpływów z tytułu podatku dochodowego. Z drugiej jednak strony należy pamiętać, że rozliczanie zgodne z przepisami Dyrektywy ma być rozwiązaniem dobrowolnym. Pozostawienie przedsiębiorcom swobody wyboru może spowodować, że zmodyfikowanym systemem ustalania podstawy opodatkowania zostaną objęci jedynie ci podatnicy, którzy będą się spodziewali spadku obciążeń podatkowych. Dlatego nie można wykluczyć zauważalnych kosztów fiskalnych.

W uzupełnieniu omówionych wyników warto zwrócić uwagę, jaka jest najczęściej występująca skala korzyści oraz dodatkowych obciążeń polskich podatników. Z danych zawartych w tabelach 10 i 11 wynika, że u największej liczby podmiotów występują zmiany nieznaczne, mieszczące się w przedziale do 5% spadku lub wzrostu podstawy opodatkowania. Znaczące (powyżej 51%) zwiększenia lub zmniejszenia podstawy opodatkowania obserwowane są jedynie u 3% podatników.

Tabela 10
Zmiany podstawy opodatkowania na skutek zaliczania rezerw
do kosztów uzyskania przychodu

% podstawy opodatkowania	Liczba spółek	Odsetek spółek	Razem odsetek spółek
Zmniejszenia			
do 5%	6	19	38
od 6% do 10%	1	3	
od 11% do 50%	4	13	
powyżej 51%	1	3	
Brak wpływu			
–	20	62	62

Źródło: obliczenia własne.

Tabela 11
Zmiany podstawy opodatkowania na skutek zwolnienia z opodatkowania
zbycia akcji i udziałów

% podstawy opodatkowania	Liczba spółek	Odsetek spółek	Razem odsetek spółek
Wzrosty			
do 5%	1	3	3
od 6% do 10%	0	0	
od 11% do 50%	0	0	
powyżej 51%	0	0	
Zmniejszenia			
do 5%	6	19	28
od 6% do 10%	2	6	
od 11% do 50%	0	0	
powyżej 51%	1	3	
Brak wpływu			
–	22	69	69

Źródło: obliczenia własne.

Zakończenie

Celem opracowania było określenie skutków przyjęcia wspólnej europejskiej podstawy opodatkowania dla obciążeń podatkowych przedsiębiorstw w Polsce. Porównywanie wyników wcześniejszych badań, jak i rezultatów analizy mikrosymulacyjnej przeprowadzonej w niniejszym opracowaniu, są możliwe przy uwzględnieniu zastrzeżenia o przyjętych odmiennych podejściach badawczych.

Skutki podatkowe są zróżnicowane w zależności od indywidualnych cech przedsiębiorstw – zarówno co do kierunku, jak i skali. Łączny wpływ zaliczania rezerw do kosztów uzyskania przychodów oraz zwolnienia zysków ze zbycia akcji i udziałów prowadzi do 2-procentowego spadku podstawy opodatkowania. Część przedsiębiorstw na zmianach tych zyskuje, a część traci, w zależności od zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce w danym okresie sprawozdawczym. Skala zmian jest przeważnie nieznaczna, tj. kilkuprocentowa.

Uogólniając można stwierdzić, że z punktu widzenia polskich podatników wpływ CCTB powinien być neutralno-pozytywny, to znaczy prowadzić do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Szczegółowe wyniki dla poszczególnych przedsiębiorstw mogą się jednak znacząco różnić w zależności od ich specyfiki. I tak na przykład podatnicy amortyzujący dotychczas majątek na korzystniejszych zasadach niż wynikające z Dyrektywy, nie tworzący znacznych rezerw czy nieosiągający zysków ze zbycia inwestycji finansowych nie odczują pozytywnych efektów w postaci zmniejszenia obciążenia podatkiem.

Jeszcze bardziej niejednoznaczne są skutki ogólnogospodarcze, które według niektórych badań mogą okazać się dla Polski negatywne – na przykład prowadzić do spadku zatrudnienia. Ich ocena może być jednak odmienna, jeżeli uwzględni się zmiany zachowań podatników w długim okresie, między innymi ich decyzje inwestycyjne.

W przyszłych analizach grupa przedsiębiorstw może zostać rozszerzona o mniejsze podmioty, potencjalnie również zainteresowane ekspansją na zagraniczne rynki europejskie. Jest to uzasadnione, gdyż projekt Dyrektywy jest adresowany także do przedsiębiorstw sektora MŚP. Nie ulega wątpliwości, że badania dotyczące oceny skutków unijnej Dyrektywy o wspólnej podstawie opodatkowania powinny być w Polsce kontynuowane i na nich powinno się opierać ostateczne stanowisko władzy publicznej w tej kwestii.

Bibliografia

- Cline R., Neubig T., Phillips A., Sanger C., Walsh A., *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union*, Ernst & Young, Washington, 2011.
- Projekt Dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych z dnia 16.03.2011 roku, COM(2011)121/4.
- Dyrektywa 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.
- Eason R.J., *Modelling Corporation Tax in the United Kingdom*, w: "Microsimulation in Government Policy and Forecasting", red. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, New York 2000.
- Gabrusewicz W., Kamieniecka M., *MSR 12. Podatek dochodowy*, Difin, Warszawa 2007.
- Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie [dostęp: marzec 2013] <http://www.gpw.pl>.
- Grajewski D., *Główne założenia koncepcji Dyrektywy o Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawie Opodatkowania (CCCTB)*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5.
- Iwin-Garżyńska J., *Opodatkowanie kosztu długu przedsiębiorstw a koncepcja wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania*, w: „Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse przedsiębiorstw”, red. H. Zadora, G. Łukasik, Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012.
- Kołołański Ł., *Ustalenie dochodu podatkowego w koncepcji CCCTB*, w: „Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce”, red. H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
- Komisja Europejska, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). Dividends*, Working Document CCCTB/WP/042, Bruksela 2006.
- Komisja Europejska, *Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG). Possible elements of a technical outline*, Working Document CCCTB/WP057, Bruksela 2007.
- Komisja Europejska, *Impact Assessment. Accompanying document to the proposal of Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, SEC(2011) 315 final, Bruksela 2011.
- Komisja Europejska [dostęp: marzec 2013] http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 “Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”.
- McGrath A., McCann C., *Canada's Corporation Tax Model*, w: "Microsimulation in Government Policy and Forecasting", red. A. Gupta, V. Kapur, Elsevier, New York 2000.
- Olchowicz I., *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa 2005.

- Orcutt G.H., *A new type of socio-economic system*, "Review of Economics and Statistics", 1957, vol. 39, no. 2.
- Orcutt G.H., *Simulation of Economic Systems*, "The American Economic Review", 1960, vol. 50, no. 5.
- Orłowski W., *Propozycja Wspólnej Skonsolidowanej Bazy CIT – wpływ na polską gospodarkę*, opracowanie wykonane na zlecenie Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 2008.
- Petersen H.-G., *Simulationsmodelle für die Steuer- und Sozialpolitik: Entwicklung und gegenwärtiger Stand*, w: "Wirkungsanalyse alternativer Steuer- und Transfersysteme. Das Beispiel der Bundesrepublik Deutschland", red. H.-G. Petersen, M. Hüther, K. Müller, Campus Verlag, Frankfurt, New York 1992.
- Spengel C., Ortman-Babel M., Zinn B., Matenaer S. (2012), *A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB*, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Discussion Paper No. 12-039, Mannheim.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2010.
- Supera-Markowska M., *Aktywa trwałe i ich amortyzacja w koncepcji CCCTB*, w: „Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce”, red. H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
- Supera-Markowska M., *Pojęcie dochodu podatkowego w koncepcji CCCTB a MSR/MSSF*, w: „Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce”, red. H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.
- Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992, Dz.U. 1992 Nr 21 poz. 86 z późn. zm.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994, Dz.U. 1994 Nr 121 poz. 591 z późn. zm.

Słowa kluczowe: CCCTB, podatek dochodowy od osób prawnych, harmonizacja opodatkowania, mikrostymulacja

Common European tax base and the tax burden of corporations in Poland

Summary

Harmonization of direct taxes within the European Union has been an important theoretical as well as practical problem for many decades. In March 2011 the European Commission published a proposal of a directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Some of its regulations are expected to change the national

systems of corporate taxation in the EU Member States to a large extent. The aim of the article is to give answer to the question what are the possible effects of the common European tax base on the tax burden of corporations in Poland. Changes to the regulations concerning provisions for legal obligations, old pension provisions as well as exemption of proceeds from a disposal of shares are investigated. The analysis concentrates on the CCTB-variant of the Council's proposal (common tax base without consolidation and apportionment). The microsimulation analysis is based on financial statements of corporations quoted on the Warsaw Stock Exchange. It shows an overall decrease of the tax burden of 2 per cent.

Keywords: CCCTB, corporate income tax, tax harmonization, microsimulation