

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA*

Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania a finanse przedsiębiorstwa¹

Wstęp

Kryzys finansowy, który dotknął kraje Unii Europejskiej uwidocznił problem systemów podatkowych obowiązujących w 28 krajach Unii Europejskiej. Problemy przedsiębiorstw wynikają ze zróżnicowanych wymogów naliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz braku możliwości konsolidacji wyniku finansowego dla potrzeb podatkowych. Problem dotyczy nie tylko przedsiębiorstw transgranicznych, ale wszystkich podmiotów (osób prawnych) prowadzących działalność w Unii Europejskiej.

Jednym z podstawowych celów prawa wspólnotowego jest zniesienie przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego, a w szczególności podniesienie konkurencyjności przedsiębiorstw. Na tym tle powstała koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*). Ma ona duże znaczenie dla kompleksowego reformowania prawa podatkowego w celu podnoszenia konkurencyjności unijnych przedsiębiorstw. Koncepcja ta jest szansą na nową jakość w systemie podatkowym. Po wielu latach pracy 16 marca 2011 r. Komisja Europejska przyjęła projekt dyrektywy w tej sprawie.

Celem publikacji jest ukazanie istoty wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB) w teorii finansów przedsiębiorstwa i wskazanie na jej znaczenie dla przedsiębiorstw jako wynik badań firm polskich i unijnych². W tabeli 1 przedstawiono charakterystykę przedsiębiorstw polskich, które brały udział w badaniu.

* Prof. dr hab. Jolanta Iwin-Garzyńska – Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Szczeciński; e-mail: jiwini@wneiz.pl

¹ Publikacja jest wynikiem badań zrealizowanych w ramach projektu badawczego MNiSW nr N N113 291 337 pt. *Potencjał podatkowy przedsiębiorstw polskich w kontekście idei ujednoczenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych i harmonizacji prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Kierownik projektu – Jolanta Iwin-Garzyńska, 2009–2013). Pełne wyniki tych badań podane zostały w książce: J. Iwin-Garzyńska (2015).

² W ramach realizacji projektu przeprowadzono badanie ankietowe. Ankiety rozesłano do 1000 polskich przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przedsiębiorstwa wybrano losowo spośród wszystkich przedsiębiorstw w Polsce. Ankiety rozesłano także do 500 przedsiębiorstw w państwach Unii Europejskiej, głównie niemieckich, brytyjskich, francuskich, holenderskich, włoskich i czeskich. Na ankiety odpowiedziało ogółem 112 polskich przedsiębiorstw oraz 50 podmiotów zagranicznych. Wśród podmiotów polskich, a także zagranicznych, które odpowiedziały na ankietę, dominowały spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a następnie spółki akcyjne. Zasadnicze badanie wykonano w latach 2010–2011, ale w 2012 r. ponownie badanie i wysłano dodatkowych 200 ankiet do przedsiębiorstw polskich, na które odpowiedziało 15 przedsiębiorstw.

Tabela 1
Charakterystyka przedsiębiorstw polskich biorących udział w badaniu
(wskaźniki struktury w procentach)

Forma organizacyjna	Spółki akcyjne	Spółki z o.o.	Spółdzielnie	Inne		Razem
	3,57	82,15	3,57	10,71		
Stanowisko	Menedżer podatkowy	Dyrektor finansowy	Główny księgowy	Inna osoba		
	3,57	1,79	60,71	33,93		
Liczba zatrudnionych	do 9 osób	do 49 osób	do 100 osób	do 250 osób	więcej niż 250 osób	
	37,50	41,07	7,14	8,93	5,36	
Okres działalności	poniżej 3 lat	od 3 do 5 lat	od 5 do 10 lat	powyżej 10 lat		
	12,5	16,07	41,07	30,36		
Rodzaj działalności	produkcyjna	handlowa	budowlana	usługowa	inna	
	8,93	23,21	12,50	35,71	19,65	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

W badaniu ankietowym czynny udział wzięły głównie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jest to skutkiem tego, że są one dominującą formą prowadzenia działalności gospodarczej wśród podmiotów posiadających osobowość prawną. Jest to także wynikiem tego, że na ankietę odpowiedziały mniejsze przedsiębiorstwa. Dowodzi tego fakt, że wśród respondentów dominowały firmy zatrudniające do 49 osób. Także to, że ankiety w firmach wypełniali przeważnie główni księgowi wskazuje na mniejsze podmioty, tzn. takie, w których główny księgowy odpowiada także za sprawy podatkowe i zajmuje się rozliczaniem podatków. Jest to jednak sytuacja korzystna dla reprezentatywności badań. Na korzyść przemawia także fakt, że wśród badanych podmiotów dominowały te o długim stażu działalności, tj. powyżej 5 lat.

W tabeli 2 ukazano charakterystykę struktury przedsiębiorstw z państw Unii Europejskiej, które wzięły udział w badaniu.

W odróżnieniu od podmiotów polskich wśród badanych przedsiębiorstw unijnych dominowały spółki akcyjne. Były to duże przedsiębiorstwa, czego dowodzi także fakt, że największy odsetek stanowiły firmy zatrudniające powyżej 250 osób. Ankiety wypełniali głównie dyrektorzy finansowi, czyli osoby odpowiedzialne za dział podatków. W firmach tych oddzielana jest księgowość od podatków, a te są nadzorowane przez dyrektorów finansowych ze względu na bezpośredni wpływ płatności podatkowych na płynność firmy i jej sytuację finansową.

W jednym z wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnie ETS) orzeczono: „*Chociaż władztwo podatkowe w zakresie podatków bezpośrednich znajduje się w gestii państw członkowskich, to jednak powinno być ono wykonywane zgodnie z prawem wspólnotowym*”³. Jest to przesłanie dla Wspólnej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych.

³ Wyrok Trybunału z dnia 14 lutego 1995 r. Finanzamt Köln-Altstadt przeciwko Rolandowi Schumackerowi Sprawa C-279/93; także Wyrok z dnia 4 października 1991 r. Komisja Europejska przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, sprawa C-246/89, zob. orzeczenie s. I-4585, pkt 12.

Tabela 2
Charakterystyka przedsiębiorstw unijnych, biorących udział w badaniu
(wskaźniki struktury w procentach)

Forma organizacyjna	Spółki akcyjne	Spółki z o.o.	Spółdzielnie	Inne		Razem
	50	35,71	0	14,29		100
Stanowisko	Menedżer podatkowy	Dyrektor finansowy	Główny księgowy	Inna osoba		
	17,86	46,43	10,71	25		100
Liczba zatrudnionych	do 9 osób	do 49 osób	do 100 osób	do 250 osób	więcej niż 250 osób	
	32,14	0	0	0	67,86	100
Okres działalności	poniżej 3 lat	od 3 do 5 lat	od 5 do 10 lat	powyżej 10 lat		
	0	35,71	0	64,29		100
Rodzaj działalności	produkcyjna	handlowa	budowlana	usługowa	inna	
	21,43	7,14	21,43	42,86	7,14	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

1. Istota finansowa podatku i koncepcji CCCTB

Istota i cechy podatku są niezmiennie w każdym systemie finansowym. Zmianie ulegają uregulowania prawno-finansowe, które mogą stanowić o jego sile i wielkości oraz znaczeniu dla przedsiębiorstw. Takie znaczenie ma także projekt dyrektywy w sprawie CCCTB.

Warto w tym miejscu przytoczyć poglądy A. Smitha, który wskazuje na zależność między bogactwem jednostki i narodu a polityką podatkową państwa (Smith 2007)⁴. Zwraca uwagę na wielorakie rozbieżności między interesami jednostki i państwa oraz na poszukiwanie kompromisu na drodze polityki podatkowej. Konkludując oczywiste poglądy A. Smitha, należy stwierdzić, że poziom kapitału w przedsiębiorstwie, warunkujący jego bogactwo jako jednostki, jest związany z polityką podatkową.

W definiowaniu istoty podatków w finansach przedsiębiorstwa można zauważyć błąd, który polega na niedostrzeganiu podmiotowości firmy, jej organizacji (Iwin-Garzyńska 2011). Podatek nie jest „tylko” ciężarem na rzecz państwa. Na tym tle ukazuje się waga koncepcji CCCTB, której celem jest zniesienie przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego oraz ograniczenie przeszkód działalności firm wewnątrz wspólnoty europejskiej. Problemy przedsiębiorstw wynikają ze zróżnicowanych wymogów naliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz braku możliwości konsolidacji wyniku finansowego dla potrzeb podatkowych.

System podatkowy, tworzony przez różne tytuły podatkowe, powinien być oparty na określonych zasadach, które są podstawowymi regułami funkcjonowania podatku

⁴ Badania wpływu polityki podatkowej na tempo rozwoju gospodarczego są przedmiotem licznych opracowań. Por. także Marsden (1983); Rabushka (1987).

w przedsiębiorstwie, państwie i wspólnocie europejskiej. Dotyczy to także poszukiwania odpowiedniego systemu podatku dochodowego, a tym samym ukazania zasad podatkowych w koncepcji CCCTB.

Zasady podatkowe nie tworzą zamkniętego katalogu i nie są niepodlegającym zmianom kanonem wiedzy, lecz stanowią wyraz zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej (Gomułowicz 2001). Wynika stąd, że niezależnie od sytuacji finansowo-politycznej w Unii Europejskiej koncepcja CCCTB powinna być skonstruowana według fundamentalnych zasad podatkowych i funkcjonować w przyszłości z zachowaniem tych zasad.

Za jednego z najbardziej znanych twórców zasad podatkowych uważa się A. Smitha, który sformułował cztery zasady: równości, pewności, dogodności oraz taniaści opodatkowania (Smith 2007). Zasada równości, jako jedna z najbardziej podstawowych, oznacza takie rozłożenie obciążeń podatkowych, aby były one powszechne i proporcjonalnie dostosowane do uzyskiwanych dochodów. W odniesieniu do omawianej koncepcji jest to zasada niezwykle ważna, gdyż postuluje, by wszystkie przedsiębiorstwa w UE płaciły podatek dochodowy według równych reguł, ale powinny one być dostosowane do możliwości dochodowych tych przedsiębiorstw. Tym postulatem należy uzasadniać wykluczenie z harmonizacji stawek podatku dochodowego.

Pewność w odniesieniu do podatku sprowadza się do określenia terminu jego płatności, sposobu zapłaty oraz kwoty podatku według jasnych i precyzyjnie sformułowanych regulacji prawnych. Taki też jest cel koncepcji, której jednym z założeń jest opracowanie przejrzystych zasad opodatkowania korporacyjnego niezależnie od tego, w którym kraju Unii przedsiębiorstwo ma siedzibę i z jakimi krajami dokonuje transakcji.

Spełnienie zasady dogodności ma na celu zapewnienie podatnikowi najdogodniejszego dla niego sposobu, miejsca i terminu płatności podatku. Natomiast zasada taniaści polega na minimalizacji kosztów poboru podatku, zarówno dla podatnika, jak i państwa, a także całej Unii Europejskiej.

W drugiej połowie XIX w. A. Wagner zmodyfikował zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy zasad, tj. zasady: fiskalne, ekonomiczne, sprawiedliwości oraz techniczne.

Zasady fiskalne w swej istocie miały gwarantować odpowiednie co do wysokości wpływy z tytułu podatków do budżetu państwa. Z kolei znaczenie zasad ekonomicznych, tj. zasady nienaruszalności i ochrony źródeł podatkowych, sprowadza się do takiego konstruowania podatków, by umożliwiały przedsiębiorcom pomnażanie swojego kapitału. Poprzez zasady sprawiedliwości A. Wagner postulował potrzebę powszechności opodatkowania, przy jednoczesnym eliminowaniu nadmiernego zróżnicowania majątkowego w społeczeństwie.

W istocie finansowej podatku oraz koncepcji wspólnej podstawy opodatkowania zasady te są niezwykle istotne. Wspólny system podatku dochodowego powinien gwarantować wydajność źródła podatku, a także stałość dochodów budżetowych zarówno w państwie, gdzie przedsiębiorstwo ma swoją siedzibę, jak i w budżecie Unii Europejskiej. Jednolity system podatku powinien także gwarantować przedsiębiorstwom rozwój gospodarczy, a podatek nie powinien ograniczać ich swobody. Ostatnia z grup zasad – zasady techniczne (dogodność, pewność, taniaść) – są zbliżone do postulatów sformułowanych przez A. Smitha, przy czym zasada dogodności podatku miała dotyczyć zarówno podatnika, jak i aparatu skarbowego (Gomułowicz, Małecki 2002).

Ideą wprowadzenia wspólnej bazy podatku dochodowego dla przedsiębiorstw w Unii Europejskiej jest zasada pewności, według której wszyscy przedsiębiorcy unijni powinni mieć pewność zasad ustalania zobowiązania podatkowego. Zasada pewności sformułowana przez A. Smitha była wyrazem kontestacji nadużyć podatkowych ze strony aparatu

podatkowego, wynikających z dowolności w ich nakładaniu. Zdaniem A. Smitha owe praktyki miały wyeliminować pobieranie podatków w wysokości wynikającej wyłącznie z przepisów prawa, przy zapewnieniu podatnikom ochrony przed dowolnością organów skarbowych. Pewność podatku w rozumieniu A. Wagnera może zostać zrealizowana, jeżeli przepisy podatkowe będą formułowane jasnym, zrozumiałym i jednoznacznym językiem, podatnik będzie je znał z odpowiednim wyprzedzeniem, a administracja skarbową będzie działać tylko na podstawie tych przypisów. A. Wagner proponował rozwiązania o charakterze generalnym i systemowym, bowiem podatek narusza dobra osobiste i gospodarcze, a zatem może być ponoszony tylko w ściśle określonej kwocie. Zdaniem F. Neumarka, im bardziej zrozumiałe, komunikatywne i precyzyjne jest tekst ustawy podatkowej, tym większa świadomość obowiązków ciążyących na podatnikach oraz mniej nadużyć związanych ze skrajnie fiskalną interpretacją obowiązków podatkowych przez organy podatkowe. Niewątpliwie taki postulat przyświeca koncepcji wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania. Ma ona ograniczyć ryzyko podatkowe przedsiębiorstw, a zapisy dyrektywy unijnej mają chronić ich bazę podatkową, a szczególnie ich prawa w kształtowaniu podstawy opodatkowania. Brak poszanowania dla zasady pewności opodatkowania powoduje, że przedsiębiorstwa muszą podejmować odpowiednie środki zaradcze i ograniczać ryzyko podatkowe (Wrzosek 2004).

Identyfikację zasad podatkowych, elementarnych dla budowy i funkcjonowania każdego systemu podatkowego, zgodnie z ideą CCCTB należy uzupełnić o fakt, że głównym celem podatku jest cel fiskalny, czyli zapewnienie dochodów budżetom państw członkowskich Unii Europejskiej. Zgodnie z tym celem oraz zasadą wydajności podatkowej podatek nie powinien mieć żadnego wpływu na gospodarkę, nie powinien spełnić funkcji gospodarczych i społecznych. Cel ten wynika z zasady powszechności opodatkowania. Jeżeli podatek ma stanowić ciężar powszechny, to powinien być neutralny wobec procesów gospodarczych, gdyż wszystkie podmioty powszechnie są zobowiązane z mocy prawa do ponoszenia ciężarów podatkowych. Zasada ta ma swoje szczególne oblicze w kształtowaniu jednego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw w Unii Europejskiej. Stworzenie takiego systemu będzie wynikiem realizacji zasady powszechności opodatkowania.

Konkludując, należy podkreślić niezaprzeczną rolę zasad podatkowych, będących wskazaniem, co jest właściwe, sprawiedliwe, racjonalne społecznie i ekonomicznie przy tworzeniu sprawnego i efektywnego⁵ systemu podatkowego i dokonywaniu w nim zmian jako następstwa zmienności ogólnych warunków życia społeczno-gospodarczego w otaczającym świecie. Przestrzeganie zasad podatkowych powinno sprzyjać kreowaniu przyjaznego otoczenia fiskalnego dla rozwijającej się przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego w Unii Europejskiej. Istotne jest zatem zbadanie, czy dla przedsiębiorstw polskich i unijnych rozwiązania opisane w projekcie dyrektywy są znane, istotne z punktu widzenia fundamentalnych zasad podatkowych.

Dla przedsiębiorstw polskich rozwiązania podatkowe określone w projekcie dyrektywy są istotne dla budowania przejrzystej polityki podatkowej oraz usuwania barier podwójnego opodatkowania. Jest to bardzo ważny sygnał ze strony przedsiębiorstw

⁵ Zdaniem M. Wilkinson system podatkowy jest efektywny, jeśli zaistniałe wskutek jego działania zakłócenia w ekonomicznych zachowaniach inwestorów, konsumentów i oszczędzających oraz zmiany cen dóbr są zminimalizowane. W sytuacji gdy dany podatek powoduje zmiany w zachowaniach ekonomicznych podatników (odchylenia od ich naturalnych preferencji), oznacza to nakładanie dodatkowych ciężarów fiskalnych, a tym samym zmniejszenie w większym stopniu niż minimalny dobrobytu podatnika. Według M. Wilkinson skuteczne działanie władzy publicznej powinno zmierzać do minimalizowania takich zakłóceń, przez co opodatkowanie staje się wydajne i neutralne (Wilkinson 1992, s. 22–23).

Tabela 3
Zasady podatkowe – korzyści zastosowania CCCTB w ocenie przedsiębiorstw polskich w procentach (0 – nieistotne, 5 – istotne)

Wyszczególnienie	0	1	2	3	4	5	Brak odpowiedzi	Razem
Usunięcie barier ustanowionych przez różne krajowe systemy podatkowe	5,36	3,57	7,14	10,71	12,50	23,21	37,50	100
Uproszczenie administracyjne i redukcje obciążeń biurokratycznych	3,57	8,93	10,71	5,36	16,07	17,86	37,50	100
Stworzenie warunków równego traktowania dla przedsiębiorstw mających siedziby w różnych państwach członkowskich	7,14	7,14	8,93	8,93	10,71	19,64	37,50	100
Usunięcie problemów podwójnego opodatkowania i unikania opodatkowania	3,57	3,57	8,93	3,57	8,93	33,93	37,50	100
Lepsze wykorzystanie kapitału, wzrost konkurencyjności, tworzenie nowych miejsc pracy	1,79	8,93	10,71	12,50	14,29	14,29	37,50	100
Stworzenie bardziej przejrzystej polityki podatkowej	1,79	3,57	3,57	10,71	17,86	25,00	37,50	100
Transgraniczne wyrównywanie zysków i strat	7,14	10,71	8,93	7,14	7,14	21,43	37,50	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

polских, które nade wszystko oczekują stabilności i przejrzystości systemu podatkowego. Niewątpliwie oczekiwania te są wyrazem zasad powszechności, równości, a także sprawiedliwości opodatkowania. Przedsiębiorcy mają także nadzieję, że wprowadzenie systemu będzie sprzyjać usunięciu barier ustanowionych przez różne systemy podatkowe. Ocena, że proponowana koncepcja będzie sprzyjać uproszczeniu administracyjnemu i redukcji obciążeń biurokratycznych, jest wyrazem zasady taniości i wydajności. Niemal 1/3 ankietowanych przedsiębiorstw wskazała, że koncepcja będzie sprzyjać usunięciu problemów podwójnego opodatkowania i unikania opodatkowania, co oznacza, że zasady równości, powszechności i sprawiedliwości opodatkowania są najbliższe przedsiębiorstwom.

Wyniki badań w grupie przedsiębiorstw unijnych przedstawiono w tabeli 4.

Przedsiębiorcy unijni nie odpowiadali na wszystkie pytania. Największa grupa ankietowanych wypowiedziała się w kwestii dotyczącej usunięcia barier ustanowionych przez różne krajowe systemy podatkowe oraz transgranicznego wyrównywania zysków i strat. Przedsiębiorcy unijni właśnie w tych aspektach upatrują korzyści, jakie może przynieść koncepcja CCCTB. Można także wskazać, że dla tych właśnie przedsiębiorstw te aspekty są najważniejsze, a bariery podatkowe wynikające z 27 różnych systemów podatku dochodowego są najdotkliwsze dla podmiotów prowadzących działalność transgraniczną. W dalszej kolejności przedsiębiorstwa unijne wypowiadały się w kwestii uproszczeń administracyjnych i redukcji obciążeń biurokratycznych oraz przejrzystości polityki podatkowej. Patrząc na wagi istotności tych pytań, widać, że są to zagadnienia niezwykle istotne. Jednak wynik ustosunkowania się do zagadnienia uproszczeń administracyjnych, które może spowodować nowa koncepcja podatku dochodowego, co niewątpliwie jest wyrazem zasad prostoty i przejrzystości systemu podatkowego, daje podstawy do wniosku, że przedsiębiorcy unijni nie wierzą, aby koncepcja wspólnej podstawy opodatkowania mogła coś zmienić w tym względzie, a nawet mogą obawiać się, że wzrosną koszty administracyjne i biurokratyczne. Natomiast przedsiębiorcy pozytywnie ocenili możliwość zwiększenia przejrzystości polityki podatkowej, czyli opowiedzieli się za przestrzeganiem zasady przejrzystości systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw.

Neutralność podatków wobec procesów gospodarczych powinna być zasadniczą przesłanką w dążeniu do harmonizacji podatków w Unii Europejskiej. Neutralność podatkowa oznacza, że podatki nie wpływają na decyzje przedsiębiorców dotyczące wyboru formy prawnej, miejsca prowadzenia działalności gospodarczej ani sposobu jej finansowania⁶. Taki system prawa podatkowego można określić mianem *neutralności ekonomicznej prawa podatkowego*.

Komisja Europejska, chcąc uzyskać informacje, jaki wpływ na decyzje przedsiębiorstw i ich działalność ma opodatkowanie, przeprowadziła w 2004 r. badania z udziałem 700 podmiotów z 14 krajów ówczesnej Unii Europejskiej (bez Luksemburga). Wyniki tych badań ujęto w dokumencie: *European Tax Survey*⁷. Stwierdzono, że opodatkowanie jest ważnym czynnikiem przy podejmowaniu decyzji o lokalizacji przedsiębiorstwa. Dla 87,3% badanych podmiotów kwestie opodatkowania wpływały na ich decyzje w zakresie wyboru formy prowadzenia działalności za granicą. Taka sytuacja przeczy zasadzie neutralności opodatkowania, a przede wszystkim nie powinna mieć miejsca w warunkach rynku wewnętrznego.

⁶ *Company Taxation in the Internal Market* (2001), s. 2.

⁷ *European Tax Survey* (2004), cyt. za M. Supera-Markowska (2010), s. 32.

Tabela 4
Zasady podatkowe – korzyści zastosowania CCCTB w ocenie przedsiębiorstw unijnych
(bez polskich) w procentach (0 – nieistotne, 5 – istotne)

Wyszczególnienie	0	1	2	3	4	5	Brak odpowiedzi	Razem
Usunięcie barier ustanowionych przez różne krajowe systemy podatkowe	12,50	16,60	16,60	12,50	16,60	8,30	16,40	100
Uproszczenie administracyjne i redukcje obciążeń biurokratycznych	16,60	8,33	16,60	12,50	8,33	12,50	24,74	100
Stworzenie warunków równego traktowania dla przedsiębiorstw mających siedziby w różnych państwach członkowskich	12,50	0,00	12,50	4,17	16,60	12,50	41,73	100
Usunięcie problemów podwójnego opodatkowania i unikania opodatkowania	8,33	8,33	16,60	12,50	12,50	8,33	33,50	100
Lepsze wykorzystanie kapitału, wzrost konkurencyjności, tworzenie nowych miejsc pracy	16,60	0,00	16,60	4,17	8,33	12,50	41,50	100
Stworzenie bardziej przejrzystej polityki podatkowej	12,50	8,33	16,60	8,33	16,60	12,50	25,50	100
Transgraniczne wyrównywanie zysków i strat	12,50	8,33	16,60	20,83	12,50	12,50	16,50	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań ankietowych.

2. Wspólna Skonsolidowana Korporacyjna Podstawa Opodatkowania – podstawowe założenia

W dokumencie „Wspólna Skonsolidowana Korporacyjna Podstawa Opodatkowania w UE” z dnia 7 lipca 2004 r.⁸ zapisano założenia koncepcji, która ma na celu ograniczenie kosztów i redukcję przeszkód dla działalności firm wewnątrz Unii Europejskiej. Komisja Europejska przedstawiła wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania (CCCTB) w dniu 16 marca 2011⁹. Określono w nim, że celem koncepcji jest wyeliminowanie niektórych istotnych problemów podatkowych hamujących wzrost gospodarczy na jednolitym rynku unijnym. Brak wspólnych przepisów dotyczących podatku od osób prawnych powoduje, że wzajemne zależności między krajowymi systemami podatkowymi często prowadzą do podwójnego opodatkowania, a przedsiębiorstwa borykają się z dużymi obciążeniami administracyjnymi oraz wysokimi kosztami przestrzegania przepisów podatkowych. Sytuacja ta zniechęca do inwestowania w UE i w konsekwencji utrudnia realizację priorytetów określonych w strategii „Europa 2020” na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu¹⁰.

Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych stanowi ważną inicjatywę na drodze do wyeliminowania przeszkód utrudniających ukończenie budowy jednolitego rynku¹¹. Inicjatywa ta została uznana¹² za stymulującą wzrost, którą należy zrealizować w pierwszym rządzie, aby pobudzić wzrost gospodarczy oraz tworzenie miejsc pracy. Zaproponowane wspólne podejście zapewniłoby spójność krajowych systemów podatkowych, przy czym jednak nie prowadziłyby do harmonizacji stawek podatkowych.

W projekcie dyrektywy zapisano, że stawki podatkowe powinny być przedmiotem uczciwej konkurencji. Różnice w wysokości stawek pozwalają zachować pewien poziom konkurencji podatkowej na rynku wewnętrznym, a uczciwa konkurencja podatkowa oparta na stawkach zapewnia większą przejrzystość i pozwala państwom członkowskim uwzględniać własną konkurencyjność rynkową oraz potrzeby budżetowe przy ustalaniu wysokości swoich stawek podatkowych (Iwin-Garzyńska 2013a).

Jednym z zasadniczych celów ujętych w zaproponowanej dyrektywie jest wspieranie badań i rozwoju. W ramach systemu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych wszystkie koszty dotyczące badań i rozwoju stanowią podatkowe koszty uzyskania przychodu. Dla tych przedsiębiorstw, które wybrałyby stosowanie systemu, takie podejście będzie stanowić bodziec do dalszych inwestycji w badania i rozwój. W przypadku wystąpienia strat gospodarczych podlegających transgranicznej kompensacji konsolidacja w ramach systemu CCCTB zasadniczo przyczyni się do zmniejszenia podstawy opodatkowania. Ogólnie jednak wprowadzenie wspólnej podstawy opodatkowania przyczyni się do poszerzenia średniej unijnej podstawy opodatkowania głównie z powodu wariantu zachowanego w odniesieniu do amortyzacji aktywów.

⁸ *A Common Consolidated EU Corporate Tax Base* (2004).

⁹ *Wniosek Dyrektywa Rady...* (2011).

¹⁰ Celem strategii jest inteligentny i zrównoważony rozwój, który może sprzyjać włączeniu społecznemu. Strategia *Europa 2020* obejmuje trzy wzajemnie ze sobą powiązane priorytety: 1) rozwój inteligentny: rozwój gospodarki opartej na wiedzy i innowacji; 2) rozwój zrównoważony: wspieranie gospodarki efektywniej korzystającej z zasobów, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej; 3) rozwój sprzyjający włączeniu społecznemu: wspieranie gospodarki o wysokim poziomie zatrudnienia, zapewniającej spójność społeczną i terytorialną. Por. Komunikat Komisji „EUROPA 2020...” (2010).

¹¹ Komunikat Komisji *W kierunku Aktu o jednolitym rynku...* (2010).

¹² Komunikat Komisji *Roczna wizja wzrostu gospodarczego...* (2010).

Wprowadzenie CCCTB pozwoliłoby ograniczyć lub nawet całkowicie zlikwidować bariery dla prowadzenia działalności transgranicznej w ramach Unii Europejskiej. Co ważne, byłoby korzystne dla przedsiębiorstw niezależnie od ich wielkości. W przypadku małych i średnich przedsiębiorstw najważniejszą barierą są koszty związane z dostosowaniem działalności do przepisów obowiązujących w poszczególnych krajach. Koszty te w stosunku do obrotu małych i średnich firm stanowią istotną pozycję. W przypadku dużych firm główną zaletą nowego rozwiązania jest możliwość transgranicznego rozliczania strat podatkowych (Iwin-Garzyńska 2013b).

Wybór systemu będzie dobrowolny. Ponieważ nie wszystkie przedsiębiorstwa prowadzą działalność gospodarczą za granicą, system CCCTB nie będzie wymagał od przedsiębiorstw, które nie planują ekspansji poza swoje państwo macierzyste, ponoszenia kosztów związanych z przejściem na nowy system podatkowy.

Przedmiotem harmonizacji będzie jedynie sposób obliczania podstawy opodatkowania, działania harmonizacyjne nie będą natomiast ingerować w sprawozdania finansowe. Państwa członkowskie zachowają więc swoje krajowe zasady rachunkowości finansowej, a wraz z systemem CCCTB zostaną wprowadzone autonomiczne przepisy dotyczące obliczania podstawy opodatkowania przedsiębiorstw. Przepisy te nie będą miały wpływu na sporządzanie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

W przypadku obowiązywania CCCTB grupy przedsiębiorstw musiałyby stosować jednolity zbiór przepisów podatkowych w całej Unii oraz mieć do czynienia wyłącznie z jedną administracją podatkową (punkt kompleksowej obsługi). Przedsiębiorstwo, które wybierze możliwość stosowania wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, przestaje podlegać krajowemu systemowi podatku od osób prawnych w zakresie wszystkich kwestii uregulowanych wspólnymi przepisami.

Przedsiębiorstwo prowadzące działalność w więcej niż jednym państwie skorzysta na wprowadzeniu możliwości kompensacji transgranicznych strat oraz obniżeniu kosztów przestrzegania przepisów dotyczących podatku od osób prawnych. Dopuszczenie bezpośredniej konsolidacji zysków i strat na potrzeby obliczania ogólnounijnych podstaw opodatkowania stanowi krok w kierunku ograniczenia nadmiernego opodatkowania w kontekście transgranicznym, a tym samym krok ku poprawie warunków w zakresie neutralności podatkowej działalności krajowej i transgranicznej, umożliwiając lepsze wykorzystanie potencjału rynku wewnętrznego¹³.

Główną korzyścią wynikającą z wprowadzenia CCCTB dla przedsiębiorstw będzie zmniejszenie kosztów przestrzegania przepisów podatkowych. Z danych opublikowanych przez Komisję Europejską wynika, że wprowadzenie koncepcji może prowadzić do obniżenia kosztów przestrzegania przepisów prawa podatkowego o ok. 7%. Rzeczywiste ograniczenie tych kosztów może wywierać istotny wpływ na zdolność firm i ich chęć do ekspansji za granicę – także firm, które dotychczas miały jedynie zasięg regionalny¹⁴.

W dyrektywie zawarto kompletny zbiór przepisów regulujących opodatkowanie przedsiębiorstw. Określono podmioty, które mogą wybrać stosowanie systemu, sposób

¹³ Obliczenia dokonane na próbie unijnych przedsiębiorstw wielonarodowych wskazują, że z możliwości bezpośredniej kompensacji strat transgranicznych mogłoby skorzystać średnio ok. 50% wielonarodowych grup niefinansowych oraz 17% wielonarodowych grup finansowych. Zob. *Prawo podatkowe przedsiębiorców* (2013), s. 234–235.

¹⁴ Por. Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (2011). Z szacunków Komisji Europejskiej wynika, że nowa regulacja pozwoliłaby na zaoszczędzenie w Unii Europejskiej ok. 700 mln euro rocznie na samych kosztach dostosowania do innych systemów fiskalnych, ok. 1,3 mld euro w wyniku konsolidacji zasad obliczeniowych oraz prawie 1 mld euro kosztów działalności transgranicznej. Zdaniem ekspertów takie rozwiązanie zwiększyłoby atrakcyjność UE jako miejsca do większych inwestycji.

obliczania podstawy opodatkowania oraz zakres i sposób funkcjonowania konsolidacji. Przewidziano przepisy w zakresie zwalczania nadużyć oraz określono sposób podziału skonsolidowanej podstawy, jak również sposób, w jaki powinna przebiegać administracja systemem CCCTB przez państwa członkowskie na podstawie zasady „punktu kompleksowej obsługi” (Iwin-Garzyńska 2012c).

Przyjęcie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania w formule fakultatywnej oznacza, że stanie się ona 28 systemem opodatkowania istniejącym we wspólnocie 27 systemów krajowych. Oznacza to, że grupa firm lub pojedynczy podatnicy mieliby prawo wyboru reżimu podatkowego określonego w dyrektywie albo dalszego stosowania krajowego systemu podatku dochodowego. Projekt CCCTB jest więc ważnym krokiem na drodze harmonizacji opodatkowania dochodu przedsiębiorstw, który zwiększając konkurencyjność zewnętrzną UE ma jednocześnie ograniczyć szkodliwą konkurencję wewnętrzną.

W kontekście realizacji zasad opodatkowania podatkiem dochodowym, a w szczególności zasady spójności i przejrzystości systemu podatkowego, należy wskazać, że regulacja CCCTB w proponowanej dyrektywie ma charakter kompletny. Wprowadzenie dyrektywy regulującej kwestie CCCTB powinno nastąpić w momencie, gdy nie tylko wszystkie aspekty dotyczące ustalania podstawy opodatkowania i jej ewentualnego dzielenia będą znane, lecz także mechanizmy funkcjonowania administracji w nowym systemie. Jest niezbędne, aby system ten był systemem kompletnym i spójnym (Iwin-Garzyńska 2012d).

3. Baza podatku dochodowego a CCCTB

System podatku dochodowego od przedsiębiorstw jest oparty na powszechnej zasadzie, że wartość podatku, który jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorca, zależy od podstawy opodatkowania i stawki podatku. Podstawa opodatkowania, czyli baza podatku ma podlegać harmonizacji, tzn. jej wysokość będzie określana według jednolitych zasad dla wszystkich spółek objętych systemem CCCTB w Unii Europejskiej. Podstawą opodatkowania będzie zatem różnica między przychodami podlegającymi opodatkowaniu, pomniejszonymi o przychody zwolnione z opodatkowania, a kosztami uzyskania przychodu. Stąd dla określenia bazy podatku istotne jest wskazanie na pojęcie przychodów podatkowych, przychodów zwolnionych z podatku dochodowego oraz kosztów uzyskania przychodu. Zdefiniowanie tych kategorii w systemie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych powinno uwzględniać zbiór wspólnych przepisów dotyczących obliczania podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, nie naruszając przepisów określonych w dyrektywach Rady 78/660/EWG¹⁵ i 83/349/EWG¹⁶ oraz rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady 1606/2002/WE¹⁷.

Dochód podatkowy stanowi nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym, z zastrzeżeniem szczególnych zasad ustalania dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych oraz transakcji między podmiotami powiązаныmi i podmiotami rezydującymi w rajach podatkowych¹⁸. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą¹⁹. W określonych sytu-

¹⁵ Dz.U. L 222 z 14.8.1978, s. 11.

¹⁶ Dz.U. L 193 z 18.7.1983, s. 1.

¹⁷ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

¹⁸ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 7 ust. 2, art. 10, art. 11.

¹⁹ Tamże, art. 7 ust. 2.

acjach podstawę opodatkowania stanowi przychód bez uwzględnienia kosztów jego uzyskania²⁰.

W unijnej koncepcji wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania określono, że podstawę opodatkowania oblicza się, pomniejszając przychody o przychody zwolnione z opodatkowania, koszty podlegające odliczeniu oraz inne pozycje podlegające odliczeniu²¹. Obok tej definicji zaproponowano normatywne ujęcie szczegółowych zasad jej ustalania. Zapisano, że dochód oblicza się według następujących zasad generalnych:

- a) zasady memoriału;
- b) zyski i straty rozpoznaje się tylko w chwili realizacji (zasada realizacji);
- c) transakcje i zdarzenia podatkowe wycenia się indywidualnie (zasada indywidualnej wyceny);
- d) obliczanie dochodu prowadzi się według jednolitych zasad, chyba że wyjątkowe okoliczności uzasadniają zmianę (zasada spójności)²².

W projekcie dyrektywy zdefiniowano pojęcia przychodów, zysku i straty. Jako „przychody” określono przychody ze sprzedaży oraz z wszelkich innych transakcji, bez podatku od wartości dodanej oraz innych podatków i należności pobranych w imieniu organów rządowych, w formie pieniężnej lub niepieniężnej, w tym dochody ze zbycia aktywów i praw, odsetki, dywidendy oraz inne wypłaty zysku, przychody z likwidacji, należności licencyjne, dotacje i subwencje, otrzymane darowizny, odszkodowania i dobrowolne płatności. Przychody obejmują również niepieniężne darowizny dokonane przez podatnika. Przychody nie obejmują kapitału pozyskanego przez podatnika ani zadłużenia spłaconego podatnikowi. Według autorów projektu dyrektywy „zysk” oznacza nadwyżkę przychodów nad podlegającymi odliczeniu kosztami i innymi podlegającymi odliczeniu pozycjami w roku podatkowym, a „strata” oznacza nadwyżkę podlegających odliczeniu kosztów i innych podlegających odliczeniu pozycji nad przychodami w roku podatkowym.

Na podkreślenie zasługuje fakt, że zgodnie z projektem dyrektywy opodatkowaniu podlegają nie tylko darowizny niepieniężne pozyskane przez obdarowanego, lecz także przekazane przez obdarowanego. W przypadku darczyńcy jest to *de facto* przychód fikcyjny, wynikający z przyjęcia fikcji, że przedmiot darowizny nie został darowany, lecz został sprzedany zgodnie z jego wartością rynkową. W ten sposób opodatkowaniu podlegają tzw. ciche rezerwy, czyli dochód w wysokości różnicy między wartością rynkową a księgową przedmiotu darowizny²³. W polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest rozwiązań nakazujących opodatkowanie darczyńcy, stąd rozwiązania zawarte w projekcie dyrektywy można uznać za mniej korzystne dla polskich przedsiębiorstw. Takie ujęcie wyceny darowizny niepieniężnej otrzymanej przez obdarowanego wynika z art. 22 projektu dyrektywy, w którym zapisano, że do celów obliczenia podstawy opodatkowania transakcje wycenia się według wartości rynkowej w przypadku darowizny niepieniężnej otrzymanej przez podatnika.

Lista zwolnień z opodatkowania podatkiem dochodowym zawarta w projekcie dyrektywy jest stosunkowo krótka. W art. 11 zapisano, że zwalnia się od podatku od osób prawnych:

- a) dotacje bezpośrednio związane z nabyciem, wytworzeniem lub ulepszeniem aktywów trwałych podlegających amortyzacji;

²⁰ Tamże, art. 21 i 22.

²¹ Projekt dyrektywy, art. 10.

²² Projekt dyrektywy, art. 9.

²³ Por. *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE...* (2011).

- b) przychody ze zbycia pakietu aktywów, w tym wartość rynkową darowizn niepieniężnych;
- c) otrzymane zyski podzielone;
- d) przychody ze zbycia udziałów (akcji);
- e) dochody zakładu w państwie trzecim.

Zwolnieniu z opodatkowania powinny podlegać także dochody z dywidend, przychody ze zbycia posiadanych udziałów (akcji) w przedsiębiorstwie spoza grupy oraz zyski zagranicznych zakładów. Przyznając ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania, większość państw członkowskich zwalnia z opodatkowania dywidendy oraz przychody ze zbycia udziałów (akcji), unikając w ten sposób konieczności obliczania przysługującej podatnikowi kwoty odliczenia z tytułu podatku zapłaconego za granicą, w szczególności w przypadku gdy obliczając przysługujące odliczenia, należy uwzględnić kwotę podatku od osób prawnych zapłaconą przez przedsiębiorstwo wypłacające dywidendę. Zwolnienie dochodów uzyskanych za granicą tak samo spełnia wymóg uproszczenia systemu.

Prowadząc badanie ankietowe dotyczące wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania i jej znaczenia dla przedsiębiorstw polskich i unijnych, zadano pytania o znaczenie dla przedsiębiorstw przychodów niebędących przychodami podatkowymi. Dane obrazujące odpowiedzi na pytania udzielone przez polskie przedsiębiorstwa zawarto w tabeli 5.

Z analizy danych zawartych w tabeli 5 wynika duża nieistotność wartości przychodów niestanowiących przychodów podatkowych. Może to wynikać z faktu, że wiele tych zwolnień ma charakter szczególny i dotyczą specyficznych przedsiębiorstw, np. w zakresie produkcji rolnej i leśnej, działalności na terenach SSE. W ogólnej grupie badanych przedsiębiorstw tych podmiotów było stosunkowo mało.

Zgodnie z zapisami w projekcie dyrektywy CCCTB za „koszty uzyskania przychodu uznaje się wszelkie koszty poniesione przez podatnika w celach gospodarczych związane z osiągnięciem, zachowaniem lub zabezpieczeniem przychodu, w tym koszty badań naukowych i prac rozwojowych oraz koszty podwyższenia kapitału lub zadłużenia w celach gospodarczych”²⁴. Wynika stąd, że podlegające odliczeniu koszty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej powinny standardowo obejmować wszystkie koszty związane ze sprzedażą oraz koszty związane z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu. Możliwością odliczenia objęto także koszty działalności badawczo-rozwojowej oraz koszty poniesione w celu pozyskania kapitału własnego lub obcego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

W analizie kosztu uzyskania przychodu w koncepcji CCCTB niezwykle ważny jest związek przyczynowo-skutkowy między przychodem podatkowym i kosztem jego pozyskania. W projekcie dyrektywy zapisano, że kosztami uzyskania przychodu są „koszty poniesione przez podatnika w celach gospodarczych, związane z osiągnięciem, zachowaniem lub zabezpieczeniem przychodu”. Warunek ten, określany mianem „testu celu gospodarczego”, jest wieloznaczny i nieprecyzyjny. Jak wskazano wcześniej, zapis w polskiej ustawie nakazuje indywidualne podejście do każdego poniesionego przez przedsiębiorstwo kosztu, szczególnie gdy dotyczy tzw. kosztów pośrednich związanych z zachowaniem źródła przychodu. Jednak nawet dokładna analiza nie niweluje ryzyka podatkowego wynikającego z tego, że ocena dokonana przez organ podatkowy może być różna od subiektywnej oceny podatnika. Wówczas często sąd rozstrzyga o kwalifikacji kosztu do kosztów podatkowych lub nie²⁵.

²⁴ Projekt dyrektywy, art. 12.

²⁵ W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: aby zaliczyć wydatek do kosztów uzyskania przychodu nie wystarczy nadzieja, że taki przychód zostanie kiedyś osiągnięty. Każdy działający profesjonalnie przedsiębiorca musi bowiem analizować podejmowane operacje, a nie jedynie mieć nadzieję, że okażą się one korzystne. Wyrok NSA z 2 grudnia 2004 r., FSK 1215/04; „Rzeczpospolita” z dnia 03.12.2004 r.

Tabela 5
Znaczenie dla przedsiębiorstw polskich przychodów niebędących przychodami podatkowymi w procentach
(0 – nieznaczące; 5 – znaczenie duże)

Wyszczególnienie	0	1	2	3	4	5	Brak odpowiedzi	Razem
Przychody z gospodarki leśnej i działalności rolniczej	92,86	0,00	0,00	0,00	0,00	3,57	3,57	100,00
Naliczone, lecz nieotrzymane odsetki od należności, lokat bankowych itd.	66,07	16,07	7,14	3,57	1,79	1,79	3,57	100,00
Dodatnie różnice kursowe ustalone na dzień bilansowy, lecz niezrealizowane	69,64	8,92	5,36	1,79	5,36	5,36	3,57	100,00
Dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych	80,36	1,79	3,57	8,92	0,00	1,79	3,57	100,00
Zwrócone podatki opłaty i wydatki niezaliczone do KUP	69,64	17,85	5,36	1,79	1,79	0,00	3,57	100,00
Otrzymane odsetki od nadpłaconego podatku	82,15	8,92	5,36	0,00	0,00	0,00	3,57	100,00
Dotacje, subwencje, dopłaty otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków	87,50	7,14	1,79	0,00	0,00	0,00	3,57	100,00
Dochoły uzyskane od rządów państw obcych pochodzące ze środków bezwrotnej pomocy	92,85	1,79	0,00	0,00	1,79	0,00	3,57	100,00
Dochoły uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie SSE	94,64	1,79	0,00	0,00	0,00	0,00	3,57	100,00
Przychody z nieruchomości udostępnionej nieodpłatnie	94,64	1,79	0,00	0,00	0,00	0,00	3,57	100,00
Przychody ustalone na podstawie decyzji Naczelnika US	94,64	1,79	0,00	0,00	0,00	0,00	3,57	100,00

Źródło: Obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Z faktu, że zapis jest nieprecyzyjny może wynikać, że ocena kosztu poniesionego przez przedsiębiorstwo będzie w efekcie także dokonywana przez sąd, gdyż ustalenie „celowości gospodarczej” poniesionego wydatku może być trudne i niejednoznaczne. Jednak należy podkreślić, iż w projekcie dyrektywy zawarto zapis, że za „koszty uzyskania przychodu uznaje się wszelkie koszty poniesione przez podatnika w celach gospodarczych”. Jest to mimo wszystko zapis elastyczny.

W art. 14 projektu wymieniono koszty niepodlegające odliczeniu. Zaliczono do nich m.in.:

- a) zyski podzielone oraz spłaty kapitału własnego lub obcego;
- b) 50% kosztów reprezentacji;
- c) przeniesienie zysków zatrzymanych na pozostałe kapitały stanowiące część kapitału własnego;
- d) podatek od osób prawnych;
- e) łapówki;
- f) grzywny i kary płatne na rzecz organu publicznego z tytułu naruszenia jakichkolwiek przepisów;
- g) koszty poniesione przez przedsiębiorstwo w celu osiągnięcia dochodu zwolnionego z opodatkowania na podstawie art. 11; wysokość takich kosztów ustala się ryczałtowo na poziomie 5% takiego dochodu, chyba że podatnik jest w stanie wykazać, że poniósł niższe koszty.

Dla analizy kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym oraz koncepcji CCCTB ważne jest, jak przedsiębiorcy postrzegają ciężar kosztów, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu.

Tabela 6

**Znaczenie dla przedsiębiorstw polskich kosztów
niestanowiących kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym w procentach
(0 – nieznaczące; 5 – znaczenie duże)**

Wyszczególnienie	0	1	2	3	4	5	Brak odpowiedzi	Razem
Wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów	66,07	10,71	8,93	1,79	0,00	8,93	3,57	100,00
Koszty z tytułu zużycia samochodu osobowego w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro	60,72	12,50	8,93	7,14	3,57	3,57	3,57	100,00
Wydatki na spłatę pożyczek (kredytów) z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów)	46,43	21,42	8,93	8,93	1,79	7,14	5,36	100,00

cd. tab. 6

Naliczone, lecz niezapłacone albo umorzone odsetki od zobowiązań, w tym również od pożyczek	62,50	16,06	1,79	3,57	8,93	1,79	5,36	100,00
Odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększające koszty inwestycji w okresie ich realizacji	73,22	7,14	3,57	1,79	3,57	7,14	3,57	100,00
Koszty egzekucyjne związane z niewykonaniem zobowiązań	75,00	14,29	3,57	0,00	3,57	0,00	3,57	100,00
Grzywny i kary pieniężne	76,78	10,71	5,36	1,79	1,79	0,00	3,57	100,00
Wierzytelności odpisane jako przedawnione	58,93	19,64	3,57	0,00	3,57	1,79	12,50	100,00
Odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat budżetowych i innych	55,36	32,14	5,36	3,57	0,00	0,00	3,57	100,00
Rezerwy utworzone zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości	62,50	7,14	10,71	3,57	5,36	1,79	8,93	100,00
Koszty reprezentacji	55,36	32,14	5,36	3,57	0,00	0,00	3,57	100,00
Odpisy amortyzacyjne naliczane do celów podatkowych szybciej niż do celów rachunkowych	62,50	7,14	10,71	3,57	5,36	1,79	8,93	100,00
Odsetki od pożyczek udzielonych przez udziałowców	44,64	25,00	16,07	1,79	3,57	3,57	5,36	100,00
Aktualizacja wyceny składników majątkowych w księgach rachunkowych	71,42	1,79	12,50	5,36	3,57	1,79	3,57	100,00

Źródło: Obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Dla przedsiębiorstw polskich koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym nie mają dużego znaczenia. Najmniejsze znaczenie mają grzywny i kary pieniężne, koszty egzekucyjne oraz koszty odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek. Natomiast koszty odsetek od pożyczek udzielonych przez udziałowców mają już większe znaczenie dla podatników.

4. Finanse przedsiębiorstwa, struktura kapitału a koncepcja CCCTB

Problematyka wpływu podatku dochodowego na strukturę kapitału jest bardzo obszerna. W tym miejscu zostaną poruszone zasadnicze zagadnienia dotyczące rozwiązań podatkowych z zakresu koncepcji CCCTB w kontekście teorii finansów przedsiębiorstwa.

W badaniu struktury kapitału i jej wpływu na wartość przedsiębiorstwa przełom stanowiło zaangażowanie się w tę problematykę F. Modiglianego oraz M.H. Millera, którzy w 1958 r. opublikowali artykuł zatytułowany: *Koszt kapitału, finanse przedsiębiorstwa i teoria inwestycji* (Modigliani, Miller 1958). Artykuł ten zapoczątkował cykl publikacji dotyczących tego zagadnienia i otworzył wieloletnią, trwającą do dziś dyskusję na temat konsekwencji dla finansów przedsiębiorstw i wartości firmy wynikających z przyjętej struktury kapitału. Z teorii tej wynika, że w świecie bez podatków zarówno wartość firmy, jak i jej WACC nie zależą od struktury kapitału.

W 1963 r. F. Modigliani i M. Miller opublikowali artykuł będący korektą teorii nieistotności struktury kapitału (Modigliani, Miller 1963). Poruszyli w nim problem pozostający w centrum zainteresowania finansów przedsiębiorstwa. Problemem tym jest określenie roli podatków w kształtowaniu polityki finansowej przedsiębiorstwa (Ashton 1991). Autorzy przedstawili skorygowany wpływ struktury kapitału na wartość firmy przy występowaniu podatku dochodowego od przedsiębiorstwa, twierdząc, że w tych warunkach istnieje optymalny poziom finansowania przedsiębiorstwa kapitałem obcym, czyli optymalna struktura kapitału. Kluczem do analizy było uwzględnienie zróżnicowania opodatkowania (*asymetria podatkowa*) dochodów akcjonariuszy i wierzycieli na szczeblu przedsiębiorstwa (Martin, Cox, McMin 1988). Koszty odsetek od kapitału obcego pomniejszają podstawę wymiaru podatku dochodowego, a dywidendy i zyski zatrzymane niepomniejszają jej (Schall, Haley 1991). Wobec tego przy wykorzystywaniu kapitałów obcych pojawia się odsetkowa tarcza podatkowa. W sytuacji kiedy odsetki są odejmowane od podstawy wymiaru podatku dochodowego firmy, wartość jednostki gospodarczej korzystającej z finansowania długiem przewyższy wartość firmy, która nie wykorzystuje kapitału obcego, o skapitalizowaną wartość tarczy podatkowej (Modigliani, Miller 1963).

Wprowadzając system podatkowy umożliwiający pomniejszanie podstawy wymiaru podatku o koszty finansowe w postaci odsetek od długu, autorzy udowodnili, że tańszy kapitał obcy (na skutek działania odsetkowej tarczy podatkowej) wpływa na wzrost wartości firmy ogółem. Jednocześnie po raz pierwszy uwypuklili wagę podatków w polityce finansowej przedsiębiorstwa, której celem jest wzrost wartości firmy.

Teoria F. Modiglianego i M. Millera z 1963 r. miała ogromne znaczenie dla uwypuklenia roli podatków w finansach przedsiębiorstw. Udowodnili oni, że można kształtować strukturę kapitału i wartość firmy poprzez politykę podatkową. Warto podkreślić, że ten aspekt podatków jest także dziś mało dostrzegany przez zarządzających podatkami w przedsiębiorstwach. Obecnie nader często podatki są traktowane jako ciężar fiskalny, a nie jako przepływ, którym można sterować, wpływając efektywnie na wartość przedsiębiorstwa. W odniesieniu do koncepcji CCCTB teoria ta niewątpliwie uzasadnia wprowadzenie jednego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej, tak aby wszystkie podmioty miały równe szanse kształtowania swej wartości przez wykorzystanie polityki podatkowej.

Charakteryzując czynniki mające istotny wpływ na kształtowanie struktury kapitału w przedsiębiorstwie, wskazano na znaczenie także innych, pozaodsetkowych tarcz podatkowych, wynikających z amortyzacji, ulg inwestycyjnych, które mogą redukować działanie odsetkowej tarczy podatkowej (Shapiro 1990). Występowanie pozaodsetkowych tarcz podatkowych było powodem modyfikacji badań prowadzonych przez M. Millera.

Zostały one uzupełnione koncepcjami opracowanymi przez H. DeAngelo i R. Masulisa. Autorzy ci, podkreślając rolę inwestycyjnej tarczy podatkowej w determinowaniu optymalnej struktury podatkowej, wykazali, że firma mająca dużą wartość nieodsetkowych tarczy podatkowych może mieć taką samą wartość jak firma korzystająca z wysokiego zadłużenia i tym samym wysokiej tarczy odsetkowej. Wyższa wartość amortyzacyjnej tarczy podatkowej powoduje niższą tarczę odsetkową. Odnosi się do tego stwierdzenie wynikające z badań R. Masulisa, że występowanie różnorodnych tarcz podatkowych może tworzyć optymalną strukturę kapitału dla każdego przedsiębiorstwa i gospodarki jako całości²⁶. Optymalna struktura kapitału zostanie osiągnięta przy poziomie zadłużenia, przy którym wartość ogółem tarcz podatkowych, odsetkowej i amortyzacyjnej, jest kwotą maksymalną do odliczenia w danych warunkach opodatkowania (Martin, Cox, McMinn 1988).

Opierając się na teorii F. Modiglianiego i M. Millera oraz badaniach H. DeAngelo i R. Masulisa, można stwierdzić, że przy uwzględnieniu podatku dochodowego i podatkowych kosztów amortyzacji następuje zwiększenie wartości firmy poprzez korzyści podatkowe. Wynika stąd, że optymalna struktura kapitału przedsiębiorstwa to nie tylko kwestia udziału kapitału własnego i kapitału obcego w strukturze kapitałowej firmy, ale także jest konsekwencją przyjętych finansowych rozwiązań systemowych w zakresie podatku dochodowego (Iwin 2001).

Z analizy przedstawionych teorii wynika duże znaczenie długu i podatkowej tarczy odsetkowej w kształtowaniu optymalnej struktury kapitału przedsiębiorstwa. Stąd waga rozwiązań systemowych dotyczących skutków podatkowych finansowania firmy długiem.

Rozwiązania, które mogą wpływać na wielkość i strukturę kapitałów firmy zawarto w projekcie dyrektywy CCCTB. Przyjęcie w praktyce prostego założenia, że odsetki zmniejszają koszt długu na skutek zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym byłoby dużym uproszczeniem.

Zgodnie z zapisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów). Oznacza to, że odsetki mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów z chwilą ich kapitalizacji. W znaczeniu prawnym w przypadku stosunku zobowiązaniowego, zapłata jest jedną z form spełnienia świadczenia przez dłużnika, która prowadzi do umorzenia zobowiązania (Iwin-Garzyńska 2012b). Zasady ogólne przepisów ustawy nie przewidują innej możliwości rozliczenia wydatków z tytułu odsetek niż bezpośrednie zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów, poza wyraźnie wskazanymi wyjątkami (np. odsetki naliczone do dnia przekazania środka trwałego do użytkowania podlegają kapitalizacji do jego wartości początkowej i są efektywnie rozpoznawane jako koszt uzyskania przychodu przez odpisy amortyzacyjne)²⁷. Także zgodnie z zapisami ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów „naliczonych, lecz nie zapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów)”²⁸.

²⁶ W weryfikacji empirycznej teorii DeAngelo i Masulisa w polskich przedsiębiorstwach nie stwierdzono jej prawdziwości. Przedsiębiorstwa polskie mające wysoką tarczę amortyzacyjną, będącą substytutem tarczy odsetkowej, nie korzystają w mniejszym stopniu, z długu. Przedsiębiorstwa, które mają dług w swej strukturze kapitału, w dużo większym stopniu korzystają z efektu amortyzacyjnej tarczy podatkowej. Por. Iwin-Garzyńska (2004, s. 25–34).

²⁷ Podobne stanowisko w zakresie określenia momentu potrącalności odsetek prezentuje także Ministerstwo Finansów, przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 kwietnia 2009 r., sygn. IPPB3/423–28/09–2/ER.

²⁸ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16, ust. 1, pkt 11.

Kolejnym kosztem związanym z zaciąganiem długu przez przedsiębiorstwo są prowizje i opłaty. Co do zasady, prowizja z tytułu pożyczek jest to wydatek niesłużący bezpośrednio celom, na jakie została zaciągnięta pożyczka, ale umożliwiającą uzyskanie źródła finansowania. W kwestii ustalenia momentu zaliczenia prowizji do kosztów podatkowych należy mieć na względzie zapis ustawy, zgodnie z którym koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia.

Zapisy ustawowe wskazują, że przedsiębiorstwo polskie ma możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów zapłaconych i skapitalizowanych odsetek od długu oraz kosztów pozyskania długu. Istotne jest zatem zbadanie, czy dla przedsiębiorstw polskich rozwiązania ustalone przez ustawodawcę są istotne. Wyniki badań zawarto w tabeli 7.

Tabela 7

Znaczenie kosztów podatkowych związanych z wykorzystaniem długu dla przedsiębiorstw polskich (0 – nieistotne, 5 – istotne)

Wyszczególnienie	0	1	2	3	4	5	Brak odpowiedzi	Razem
Wydatki na spłatę pożyczek (kredytów) z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów)	46,4	21,4	8,9	8,9	1,8	7,2	5,4	100
Naliczone, lecz niezapłacone albo umorzone odsetki od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów)	62,5	16,1	1,8	3,5	8,9	1,8	5,4	100
Odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów) zwiększające koszty inwestycji w okresie ich realizacji	73,2	7,1	3,6	1,8	3,6	7,1	3,6	100
Odsetki od pożyczek udzielonych przez udziałowców	80,4	1,8	5,3	1,8	1,8	5,3	3,6	100

Źródło: Obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Dla przedsiębiorstw polskich rozwiązania podatkowe dotyczące zaliczania do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym kosztów będących następstwem pozyskania długu nie są istotne. Ponad 45% ankietowanych wskazało, że nieważny jest fakt, iż wydatki na spłatę pożyczek (kredytów) nie stanowią kosztów uzyskania przychodu, a jedynie dla ponad 7% jest to znaczące ograniczenie. Nie stanowi także problemu niemożność pomniejszenia podstawy opodatkowania o naliczone, lecz niezapłacone lub skapitalizowane odsetki. W jeszcze większym stopniu nieistotne są odsetki i prowizje zapłacone w trakcie realizacji inwestycji rzeczowych i stanowiące ich wartość początkową oraz odsetki od pożyczek udzielanych przez udziałowców. Dowodzi to faktu, że przedsiębiorcy polscy nie dostrzegają wagi kosztów podatkowych długu jako zmniejszających efektywny koszt pozyskania kapitału obcego w postaci kredytów i pożyczek. Nie stanowi także problemu fakt, że odsetki od długu można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu tylko, gdy zostały zapłacone lub skapitalizowane. Na tym tle można wskazać, że propozycje Komisji Europejskiej mogłyby być w tym zakresie akceptowane przez przedsiębiorstwa polskie (Iwin-Garzyńska 2012a).

Opracowując system podatkowy w ramach koncepcji CCCTB, kierowano się zasadami równowagi pomiędzy elastycznością a standaryzacją uregulowań, szczegółowością a ogólnością oraz atrakcyjnością rozwiązań zaproponowanych w koncepcji w stosunku do rozwiązań krajowych. Pozostawienie przedsiębiorstw możliwości wyboru opodatkowania według zasad określonych w koncepcji pozwala na kształtowanie struktury i wysokości podstawy opodatkowania (Supera-Markowska 2010).

W koncepcji nie odniesiono się precyzyjnie do kosztów odsetek jako kosztu uzyskania przychodu. Z ogólnej definicji²⁹ kosztów wynika, że wszelkie koszty poniesione przez przedsiębiorstwo w związku z pozyskaniem i obsługą długu będą stanowić koszty podatkowe. Nie będzie stanowić kosztu uzyskania przychodu spłata zaciągniętych długów (np. kapitału kredytowego). Jest to rozwiązanie tożsame z obowiązującym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

W analizie kosztów podatkowych długu według koncepcji CCCTB szczególnie ważna jest przyjęta w rozwiązaniach zasada memoriału. Według zapisów polskiej ustawy odsetki są zaliczane do kosztów uzyskania przychodu według zasady kasowej. Zasada memoriału stosowana jest także w MSR/MSSF. Można stąd wnioskować, że koszty odsetkowe pomniejszałyby podstawę opodatkowania w momencie ich naliczenia, a nie faktycznej zapłaty. Jest to rozwiązanie korzystne dla przedsiębiorstw i przybliża zasady podatkowe do rozwiązań rachunkowych.

Wnioski końcowe

System podatku dochodowego w Unii Europejskiej wymaga ujednoczenia, aby stać się konkurencyjnym wobec Chin, Rosji, Stanów Zjednoczonych itd. Obecnie państwa Unii nie stanowią jednego organizmu podatku dochodowego, lecz 28 różnych podmiotów, które muszą konkurować ze sobą wewnątrz Unii, a także poza nią. Celem powinno być ujednoczenie systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw, aby wszystkie firmy w ramach UE miały porównywalne warunki działania w aspekcie podatku dochodowego, a na zewnątrz Unii stanowiły jeden organizm. Zgodnie z ideą koncepcji CCCTB ujednoczeniu będzie podlegać baza podatku, czyli zasady kształtowania przychodów i kosztów podatkowych.

Z przeprowadzonych badań wynika, że dla polskich i unijnych przedsiębiorstw proponowana koncepcja może być korzystna. Przedsiębiorcy dostrzegają korzyści wynikające z proponowanych rozwiązań. To, co może martwić, to mała wiedza podmiotów gospodarczych oraz duża niechęć do badań ankietowych. Niestety, badając aspekty podatkowe działalności przedsiębiorstw nie ma innej możliwości. Wśród firm panuje powszechna niechęć do mówienia o podatkach w sposób rzeczowy. Niechęć ta może być skutkiem braku zaufania do otwierania dokumentacji podatkowej przed osobami z zewnątrz, nawet dla badań naukowych. Jest to ogromna szkoda dla nauki finansów, finansów przedsiębiorstwa, prawa, a także jakości stanowionego prawa. Przeprowadzone badania ankietowe pozwalają rozpoznać ogólny pogląd przedsiębiorstw polskich i unijnych na propozycje harmonizacji podatku dochodowego.

Mogłoby się wydawać, że państwa członkowskie UE miały wystarczająco dużo czasu, aby wypracować szczegóły dyrektywy, ale okazuje się, że ważną rolę odgrywają tu względy polityczne. Dla niektórych państw władztwo w podatkach bezpośrednich jest rzeczą bardzo ważną. Kryzys finansowy, a szczególnie ostatni kryzys finansów publicznych, uwypu-

²⁹ Por. *Council Directive on a Common...*, art. 12, s. 23.

klif problem podatków, ale kraje członkowskie jeszcze w większym stopniu chcą chronić swoje dochody budżetowe i zachować pełną autonomię w kształtowaniu podatków dochodowych. Można tym argumentować brak postępów w pracach nad CCCTB.

Nie ulega jednak wątpliwości, że CCCTB jest propozycją poważną i przedsiębiorstwa w Unii Europejskiej powinny mieć świadomość konieczności jej wprowadzenia i możliwość zaplanowania jej ewentualnych skutków finansowych. Dziś jednak trudno jest określić, jaki ostateczny kształt prawny przyjmie zapis dyrektywy o CCCTB oraz czy kiedyś wejdzie w życie.

Tekst wpłynął: 5 maja 2014 r.
(wersja poprawiona: 14 lipca 2014 r.)

Bibliografia

- A Common Consolidated EU Corporate Tax Base*, Commission Non-Paper to informal Ecofin Council 2004, http://ec.europa.eu/taxation_customs.
- Ashton D.J., *Corporate Financial Policy: American Analytics and U.K. Taxation*, „Journal of Business Finance and Accounting” 1991, nr 18(4).
- Baldwin R., Krugman P., *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*, „European Economic Review” 2004, nr 48(1).
- Company Taxation in the Internal Market*, SEC 1681, 2001.
- European Tax Survey*, SEC 112/2, 2004.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002.
- Gomułowicz A., Małecki, J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Iwin J., *Theory of Irrelevance of Capital Structure versus Depreciation Tax Shield*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 305, Folia Oeconomica Stetinensia 7, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2001.
- Iwin-Garzyńska J., *Introduction to the Study on Harmonization of Corporate Tax in the European Union*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.
- Iwin-Garzyńska J., *Kapitał i podatki w nauce finansów przedsiębiorstw*, „Finanse” 2011, nr 4.
- Iwin-Garzyńska J., *Koszt długu, CCCTB a budżetowanie kapitałowe*, w: *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. A. Dura, Wydawnictwo AGH, Kraków 2012a.
- Iwin-Garzyńska J., *Opodatkowanie kosztu długu przedsiębiorstw a koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania*, w: *Finanse w niestabilnym otoczeniu – dylematy i wyzwania. Finanse przedsiębiorstw*, red. T. Famulska, A. Walasiak, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2012b.
- Iwin-Garzyńska J., *Opodatkowanie przedsiębiorstw w Unii Europejskiej – założenia koncepcji wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania*, w: *Opodatkowanie przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia*, red. J. Iwin-Garzyńska, Difin, Warszawa 2013a.
- Iwin-Garzyńska J., *Wspólna skonsolidowana korporacyjna podstawa opodatkowania dla małych i średnich przedsiębiorstw*, w: *Uwarunkowania rynkowe rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw*, red. A. Bielawska, „Zeszyty Naukowe” nr 752 (*Ekonomiczne problemy usług*, nr 102), Szczecin 2013b.
- Iwin-Garzyńska J., *Wspólna skonsolidowana korporacyjna podstawa opodatkowania szansą dla przedsiębiorstw polskich*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu”, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń 2012c.

- Iwin-Garzyńska J., *Wspólna Skonsolidowana Korporacyjna Podstawa Opodatkowania szansą rozwoju regionu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” (*Ekonomiczne Problemy Usług*, nr 63), Szczecin 2012d.
- Iwin-Garzyńska J., *Empirical Verification of Depreciation Tax Shield Theory in Conditions of Polish Economy in Transformation*, „Ekonomia” 2004, nr 15.
- Marsden K., *Links Between Taxes and Economic Growth: Some Empirical Evidence*, Washington 1983.
- Martin J.D., Cox S.H., McMinn R.D., *The Theory of Finance. Evidence and Applications*, The Dryden Press, Chicago 1988.
- Mintz J., *Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance*, „International Tax and Public Finance” 2004, nr 11(2).
- Modigliani F., Miller M.H., *Corporate Income, Taxes and the Cost of Capital. A Correction*, „American Economic Review” 1963, nr 53(2).
- Modigliani F., Miller M.H.: *The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment*, „American Economic Review” 1958, nr 48(3).
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
- Rabushka A., *Tax Policy and Economic Growth in Advanced Developing Nations*, U.S. Agency for International Development, 1987.
- Schall L.D., Haley Ch.W., *Introduction to Financial Management*, McGraw-Hill International Editions, New York 1991.
- Shapiro A.C., *Modern Corporate Finance*, McMillan Publishing Company, New York 1990.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Wilkinson M., *Taxation*, London 1992.
- Wrzosek S., *Analiza wrażliwości jako warunek praktycznej efektywności inwestycji rzeczowych, Zarządzanie finansami firm – teoria i praktyka*, t. 2, red. W. Pluta, „Prace Naukowe” nr 1042, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2004.
- Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, pod red. H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa 2011.

Inne źródła

- Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. L 243 z 11.9.2002).
- Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB); Brussels 2011, 121/4, 2011/0058.
- Siódma dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1983r. w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG) (Dz.U. L 193 z 18.7.1983)
- Czwarta dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG) (Dz.U. L 222 z 14.8.1978).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 kwietnia 2009 r., sygn. IPPB3/423-28/09-2/ER.
- Komunikat Komisji Europejskiej: *EUROPA 2020 – Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu* – COM(2010), 2020, z 3.03.2010.
- Komunikat Komisji Europejskiej: *Roczna wizja wzrostu gospodarczego: wsparcie całościowej odpowiedzi UE na kryzys*, COM(2011) 11 z 12.01.2010.
- Komunikat Komisji Europejskiej: *W kierunku Aktu o jednolitym rynku – W stronę społecznej gospodarki rynkowej o wysokiej konkurencyjności – 50 propozycji na rzecz wspólnej poprawy rynku pracy, przedsiębiorczości i wymiany*, COM(2010) 608 z 27.10.2010.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86.

Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych z dnia 16 marca 2011r. {SEC(2011) 315}{SEC(2011) 316}.

Wyrok NSA z 2 grudnia 2004r. FSK 1215/04.

Wyrok Trybunału z dnia 14 lutego 1995 r. Finanzamt Köln-Altstadt przeciwko Rolandowi Schumackerowi Sprawa C-279/93; także Wyrok z dnia 4 października 1991 r. Komisja Europejska przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, sprawa C-246/89.

http://ec.europa.eu/taxation_customs

WSPÓLNA SKONSOLIDOWANA PODSTAWA OPODATKOWANIA A FINANSE PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie

16 marca 2011 r. Komisja Europejska przyjęła projekt dyrektywy w sprawie Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB), której celem jest zniesienie przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego oraz zwiększenie stopnia harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej. Celem artykułu jest ukazanie istoty CCCTB w świetle teorii finansów przedsiębiorstwa i wskazanie na jej znaczenie dla przedsiębiorstw polskich i unijnych w świetle wyników badań ankietowych przeprowadzonych wśród przedsiębiorstw krajowych i zagranicznych. Szczególną uwagę poświęcono analizie sposobu ujęcia przychodów i kosztów w projektowanym prawie podatkowym. Zapisy projektu dyrektywy CCCTB odniesiono do fundamentalnych zasad teorii finansów przedsiębiorstwa, zwłaszcza teorii struktury kapitału.

Słowa kluczowe: finanse przedsiębiorstw, podatki od przedsiębiorstw, Unia Europejska

JEL: G32, H25, F36

THE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE (CCCTB) AND ENTERPRISE FINANCE

Summary

On March 2011, the European Commission has accepted the project of the directive on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), the aim of which is to remove obstacles in the functioning of the internal market and to increase the degree of tax harmonization within the European Union. The aim of the paper is to present the essence of the CCCTB in the framework of business finance theory and to show its significance for corporate finance. The paper discusses the principles and rules of the proposed common tax regulation and analyzes their potential impact on corporate finance in the light of business finance theory and the results of a special survey carried out among domestic and foreign firms. Special consideration is given to the treatment of revenues and costs in the projected tax law. The provisions of the common tax regulations have been confronted with fundamental principles of business finance, notably those included in the theory of capital structure.

Key words: business finance, corporate taxes, European Union

JEL: G32, H25, F36

ОБЩАЯ КОНСОЛИДИРОВАННАЯ БАЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ФИНАНСЫ ПРЕДПРИЯТИЯ

Резюме

16 марта 2011 г. Европейская комиссия приняла проект директивы по вопросу Общей единой базы налогообложения юридических лиц (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB), целью которой является ликвидация барьеров в функционировании внутреннего рынка и повышение степени налоговой гармонизации в Евросоюзе. Целью статьи является объяснение сущности CCCTB в свете теории финансов предприятия и анализ ее значения для предприятий Польши и ЕС на основании анкетных исследований, проведенных среди отечественных и зарубежных предприятий. Особое внимание было уделено анализу дефиниции доходов и издержек в проекте налогового закона. Формулировки проекта директивы CCCTB автор сопоставил с фундаментальными принципами теории финансов предприятия, особенно теории структуры капитала.

Ключевые слова: финансы предприятий, налоги с предприятий, Евросоюз

JEL: G32, H25, F36