

Wybrane zagadnienia harmonizacji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych

Michał Poszwa*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie i ocena unijnych regulacji dotyczących zasad ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. Ujednoczenie ogólnych zasad ustalania niektórych elementów wyniku podatkowego wypływa z dyrektywy przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto w planie jest ustalenie jednolitych zasad obliczania podstawy opodatkowania.

Metodologia badania – Prezentowane badania dotyczą już wydanych dyrektyw Rady (UE) oraz treści wniosku Komisji Europejskiej w sprawie projektu dyrektywy co do wspólnej podstawy opodatkowania dochodów osób prawnych. Przeprowadzono również badania literatury, komentarzy i opinii uczestników debaty publicznej.

Wynik – Harmonizacja podstawy opodatkowania dochodów osób prawnych związana jest z dążeniem do ograniczenia unikania opodatkowania. Jednakowe podejście do podstawy opodatkowania oznacza nie tylko zniesienie części barier dla działalności na wspólnym rynku, ale również ograniczenie tzw. erozji bazy podatkowej i opodatkowanie zysku w miejscu jego powstawania.

Oryginalność/wartość – Wejście w życie regulacji dotyczących ustalania wyniku podatkowego na poziomie Unii Europejskiej będzie miało niewątpliwie konsekwencje dla podatników, w szczególności w zakresie rozliczeń oraz warunków prowadzenia działalności.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, wspólna podstawa opodatkowania

Wprowadzenie

Charakterystyczną cechą podatku dochodowego od osób prawnych jest zróżnicowanie jego konstrukcji w poszczególnych krajach Unii Europejskiej. Różnice dotyczą w szczególności takich elementów, jak zakres i sposób ustalania podatkowych przychodów i kosztów, skali odliczeń od dochodu i od podatku oraz wysokości stawki podatkowej. Wymienione elementy konstrukcji podatku wpływają ostatecznie na efektywne obciążenie wyniku działalności. Czynnikiem istotnym dla oceny ciężaru podatkowego jest ponadto sposób stosowania regulacji podatkowych, w tym zakres uznaniowości i restrykcyjności przy określaniu przychodów podatkowych, a zwłaszcza kosztów uzyskania przychodów.

* dr Michał Poszwa, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, e-mail: michal.poszwa@ue.wroc.pl.

Duża autonomia podatków bezpośrednich (Jamróży, 2016, s. 82), w tym podatku dochodowego od wyników z działalności gospodarczej, jest konsekwencją co najmniej trzech okoliczności. Po pierwsze, podatek dochodowy jest stosowany jako narzędzie polityki gospodarczej w rękach poszczególnych państw – między innymi za pomocą regulacji dotyczących kosztów podatkowych i odliczeń oddziałuje się na inwestycje oraz innowacje. Po drugie, obowiązujące konstrukcje podatku dochodowego są rezultatem wieloletniej ewolucji w kierunku uwzględniania specyfiki danego kraju. Wyjątkowość regulacji krajowych jest determinowana, między innymi, kulturą ekonomiczną i prawną, rozwojem ewidencji, zaufaniem do instytucji tworzących i stosujących prawo podatkowe, modelem systemu społeczno-gospodarczego. Po trzecie, wpływy z tytułu podatku dochodowego zasilają budżety państwowe i samorządowe. Zrozumiałe jest zatem dążenie do ochrony tego źródła pokrycia wydatków publicznych. Jego konsekwencją jest zjawisko podwójnego opodatkowania. Wymienione przyczyny „osobliwości” podatku dochodowego od osób prawnych powodują, z jednej strony, niechęć władz poszczególnych państw do harmonizacji, z drugiej – stanowią obiektywną przeszkodę na drodze do ewentualnego ujednoczenia reguł opodatkowania.

W warunkach funkcjonowania wspólnego rynku oraz szerzej – globalizacji – zróżnicowanie konstrukcji podatku dochodowego staje się istotną okolicznością w działalności przedsiębiorstw. Podatnicy funkcjonujący jednocześnie w kilku krajach, starają się dostosować miejsce i moment uzyskiwania przychodów, ponoszenia kosztów, a przez to wykazywania dochodów do regulacji dla nich najkorzystniejszych. Podmioty działające lokalnie poszukują zaś miejsc, w których można utworzyć jednostki powiązane w celu zdyskontowania korzyści podatkowych. W tych warunkach podatnicy działający wyłącznie lokalnie narażeni są na utratę konkurencyjności wobec silniejszych podmiotów, uzyskujących korzyści podatkowe, dla słabszych podmiotów niedostępne. Oznacza to również „demoralizację” podatników pozbawionych możliwości zmniejszenia podatku przez korzystanie z regulacji w innym kraju. Cały proces jest wzmagany przez kraje, które za pomocą zachęt podatkowych, w tym niskich stawek podatku dochodowego od osób prawnych, starają się zachęcić przedsiębiorstwa do lokalizacji u nich nie tylko faktycznej, ale również formalnej siedziby na potrzeby opodatkowania dochodów. Szczególnym przykładem wykorzystania zachęt podatkowych i trudności z ustanowieniem „sprawiedliwych” reguł opodatkowania dochodów są przedsiębiorstwa tzw. gospodarki cyfrowej. Konsekwencje różnych reguł opodatkowania dochodów wynikają również ze specyfiki prowadzonej działalności.

Istnienie autonomicznych systemów opodatkowania dochodów osób prawnych powoduje zakłócenia w funkcjonowaniu wewnętrznego rynku Unii Europejskiej. Przeszkody te mogą być ograniczone przez harmonizację zasad opodatkowania wyników przedsiębiorstw. Celem artykułu jest przedstawienie i ocena unijnych, wdrożonych i projektowanych wybranych regulacji, które dotyczą ustalania podstawy opodatkowania. Przedmiotem harmonizacji są elementy podstawy, takie jak przychody, koszty i inne elementy podlegające odliczeniu.

1. Zakres harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych

Formalną przesłanką harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych jest art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Zgodnie z tym ogólnym przepisem ujednoliceniu podlegają te regulacje, które wpływają na funkcjonowanie wspólnego rynku. Harmonizacja podatku dochodowego realizowana jest zatem tak, aby wyeliminować ograniczenia co do swobodnego przepływu dochodów i kapitałów na terenie Wspólnoty (Litwińczuk, 2017, s. 39). Cele te są realizowane według zapisów w dyrektywach Rady. Ponadto Komisja Europejska podejmuje działania zmierzające do ograniczenia konsekwencji szkodliwej konkurencji podatkowej. Jej działania dotyczą w szczególności agresywnego planowania podatkowego, co znalazło odzwierciedlenie w tzw. dyrektywie ATA z 12 lipca 2016 roku (Dyrektywa Rady). Działania Komisji Europejskiej są ponadto związane z egzekwowaniem zakazu udzielania pomocy publicznej z wykorzystaniem podatku dochodowego (Jamroży, 2016, s. 83).

Przejawem harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych są orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Orzeczenia te dotyczą, między innymi, zgodności z prawem wspólnotowym tych krajowych przepisów podatkowych, które nie podlegają harmonizacji. Przedmiotem badania TSUE jest przestrzeganie zasady zakazu dyskryminacji oraz zasady eliminacji przeszkód w swobodnym dostępie do rynku (Litwińczuk, 2017, s. 91–92). Z przyjętych linii orzeczniczych wynika, że różne traktowanie podatników, w zależności od ich przynależności do danego kraju, ogranicza swobodę przedsiębiorczości.

Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych odbywa się poprzez dyrektywy. Dwie z nich dotyczą przepływu dywidend, odsetek i należności licencyjnych między podmiotami powiązаныmi, działającymi w różnych państwach Unii Europejskiej. Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.) reguluje miejsce ich opodatkowania. Jeżeli spółki powiązane wypłacają odsetki i należności licencyjne, to są zwolnione z opodatkowania w miejscu ich powstania. Opodatkowanie ma bowiem miejsce w państwie odbiorcy. Zwolnienie to oznacza korzyści w porównaniu z zasadami wynikającymi z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345, s. 8, ze zm.), zmieniona dyrektywami Rady w latach 2014 i 2015, reguluje zasady eliminowania podwójnego opodatkowania dywidend. Skutkiem stosowania tej dyrektywy przez podmioty uprawnione jest niższe opodatkowanie, niż wynikające ze stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Kolejną regulacją jest dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19 października 2009 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby

SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310, s. 34, ze zm.). Celem tej dyrektywy jest zapobieganie dyskryminacji podatkowej w przypadku przekształceń spółek różnych państw członkowskich w porównaniu z sytuacją, gdy przekształceniu podlegają spółki z jednego państwa. Skutkiem stosowania tej dyrektywy jest podatkowa neutralność przekształceń oraz odroczenie zapłaty podatku od nadwyżek wartości na moment zbycia składników majątku lub udziałów (Litwińczuk, 2017, s. 88–89).

Najnowsza dyrektywa Rady ma na celu wprowadzenie „sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej” oraz „podniesienie przeciętnego zakresu ochrony przez agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym”. Cele te zostały sformułowane w dyrektywie Rady 2016/1164 z 12 lipca 2016 roku, ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które wywierają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193, s. 1). W dyrektywie tej wprowadzono przepisy przeciwdziałające erozji baz podatkowych na terenie Wspólnoty oraz przenoszeniu zysków poza obszar wspólnego rynku. Przepisy te dotyczą:

- ograniczenia możliwości odliczania kosztów odsetek w rachunku podatkowym,
- opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w sytuacji przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu,
- zasad funkcjonowania kontrolowanych spółek zagranicznych,
- zasad kwalifikowania (unikania rozbieżności) tzw. struktur hybrydowych,
- przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania.

Istotna część przepisów dyrektywy dotyczy zasad odliczania kosztów finansowania zewnętrznego. Przepisy te mają na celu wyeliminowanie tzw. niedostatecznej kapitalizacji, oznaczającej relatywnie wysokie zaangażowanie kapitału obcego, którego wyłącznym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych. Dyrektywa obliguje kraje członkowskie do implementacji tych przepisów, co oznacza wprowadzenie jednolitych – w ramach dyrektywy – przepisów ustalania części podstawy opodatkowania.

2. Implementacja dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 w zakresie ograniczenia możliwości odliczania odsetek

Przykładem harmonizacji podstawy opodatkowania są obowiązujące od 1 stycznia 2018 roku przepisy ograniczające uznawanie kosztów finansowania zewnętrznego. Ma to umożliwić płacenie podatku tam, gdzie są generowane zyski i jest wytwarzana wartość. Wynikające z dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 ograniczenia opisane w preambule (punkty 6–9) oraz uregulowane w art. 4 zostały uwzględnione w treści art. 15c polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa, 1992). Z treści dyrektywy wynika bowiem konieczność wprowadzenia w przepisach krajowych ograniczeń polegających na wyłączeniu z kosztów podatkowych tzw. nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego ponad ustalony

limit. Limit ten wynosi 30% wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji (EBITDA). Zgodnie z dyrektywą dopuszczalne jest pełne odliczenie kosztów finansowania w kwocie do 3 mln euro, a także w przypadku podatnika niepowiązanego z podmiotem finansującym. Ograniczenie to nie dotyczy przedsiębiorstw finansowych oraz sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej.

Należy stwierdzić, że w polskiej ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przyjęto relatywnie restrykcyjną wersję ograniczeń odliczania odsetek. Podejście takie jest zgodne z treścią projektu dyrektywy dotyczącej wspólnej podstawy opodatkowania, który został poparty przez Parlament Europejski w rezolucji z 15 marca 2018 roku. Z treści polskiej ustawy wynika obowiązek wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów osoby prawnej kosztów finansowania zewnętrznego w części przekraczającej 3 mln złotych. Wyłączenie dotyczy tej części kwoty kosztów finansowania ponad 3 mln złotych, która przekracza równowartość 30% wyniku podatkowego EBITDA.

Dla prawidłowego określenia kwoty ewentualnych kosztów finansowania, wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów, należy ustalić wynik podatkowy stanowiący bazę do ustalenia limitu 30% oraz tzw. nadwyżkę kosztów finansowania. Wynik podatkowy EBITDA jest ustalany jako nadwyżka sumy przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszonych o przychody odsetkowe ponad koszty uzyskania przychodów, z pominięciem podatkowych odpisów amortyzacyjnych i kosztów finansowania dłużnego (Maruchin, 2018, s. 16). Istotne jest również, że limitowaniu podlega tzw. nadwyżka kosztów finansowania dłużnego, rozumiana jako kwota kosztów finansowania dłużnego ponad przychody odsetkowe, natomiast koszty finansowania dłużnego są rozumiane szeroko, jako wszelkie koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów – w tym niepowiązanych – środków finansowych i korzystanie z tych środków. Ponadto kwota nadwyżki kosztów finansowania, która nie została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w danym roku, może być odliczona w całości lub w ratach w rachunku podatkowym w kolejnych pięciu latach w ramach przyszłych limitów.

Restrykcyjność analizowanych przepisów wynika głównie z tego, że ograniczenie odliczania kosztów dotyczy również finansowania pochodzącego od podmiotów niezależnych. Oznacza to, że polski regulator nie skorzystał z możliwości – wynikających z treści dyrektywy – nielimitowania kosztów finansowania (Małecki, Mazurkiewicz, 2018, s. 610). Ponadto relatywnie niski wydaje się limit 3 mln złotych kosztów odliczanych podatkowo bez ograniczeń. Skala ewentualnych wyłączeń kosztów finansowania zależy od kwoty odsetek, a w przypadku przekroczenia 3 mln złotych – także od efektywności działalności operacyjnej. Ograniczenia dotyczące odliczania kosztów finansowania odnoszą się wyłącznie do osób prawnych, co oznacza zmniejszenie opłacalności ich działalności względem osób fizycznych i może wpływać na wybór formy prawnej działalności (Poszwa, 2017, s. 182).

Regulacje omawianej dyrektywy oznaczają ujednoczenie rachunku wyniku podatkowego jedynie w pewnym zakresie. Pełna harmonizacja wymaga przyjęcia koncepcji wspólnej podstawy opodatkowania.

3. Wspólna podstawa opodatkowania osób prawnych

Koncepcja jednolicie ustalonej podstawy opodatkowania odzwierciedla dążenie do harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych, co oznacza większe korzyści niż konkurencja podatkowa między państwami (Zdunek, 2016, s. 443). Cel pełnej harmonizacji wynika z przekonania, że istnienie 28 systemów opodatkowania wyników jest źródłem przeszkód oraz zniekształceń rynku w wypadku przedsiębiorstw, które chcą prowadzić działalność w innych państwach Unii Europejskiej. Dodatkową przesłanką ujednoczenia podatku jest konieczność dostosowania sposobu opodatkowania do nowych warunków, przejawiających się istnieniem gospodarki cyfrowej i konkurowaniem dużych podmiotów, mających dostęp do korzyści podatkowych, z podmiotami małymi i średnimi. Do prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest przyjęcie zasady, że ciężar podatkowy jest ponoszony na terenie tej jurysdykcji, w której powstają zyski i gdzie jest położony stały zakład. Przy tym za stały fizyczny zakład należy uznać tzw. stały zakład cyfrowy, co doprowadzi do opodatkowania dochodów z gospodarki cyfrowej w miejscu ich uzyskania. Przedstawione założenia znalazły się w treści rezolucji ustawodawczej Parlamentu Europejskiego z 15 marca 2018 roku w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych. Wniosek ten został złożony przez Komisję Europejską w październiku 2016 roku jako nowa wersja wcześniejszego (z marca 2011 r.) projektu dyrektywy w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania.

Koncepcja wspólnej podstawy opodatkowania składa się z trzech elementów (Leszczyłowska, 2013, s. 149). Podstawowe znaczenie ma wypracowanie wspólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania. Podmioty działające na terenie kilku państw mogłyby zastosować w każdym miejscu te same reguły ustalania przychodów, kosztów i odliczeń. Drugim elementem jest możliwość konsolidacji wspólnej podstawy w ramach grupy kapitałowej. Oznacza to bilansowanie dochodów i strat z różnych krajów oraz uniknięcie konieczności stosowania restrykcyjnych przepisów, które dotyczą cen transferowych. Trzecim elementem jest rozdzielenie dochodu grupy kapitałowej na poszczególne kraje, w których odpowiednie części byłyby obciążone według stawek właściwych dla tych krajów. Oznacza to, że harmonizacja dotyczy wyłącznie podstawy opodatkowania, a nie stawek i ewentualnych odliczeń.

Projektowane regulacje będą mogły być stosowane fakultatywnie zamiast przepisów krajowych. Kluczowe znaczenie będą miały zakres i zasady ustalania przychodów oraz kosztów ich uzyskania. W projekcie dyrektywy przewidziano uwzględnienie kosztów bezpośrednio związanych z działalnością, z wyjątkiem enumeratywnie określonych włączeń, w tym kosztów finansowania i kosztów reprezentacji ponad określony limit.

Przyjęte w projekcie dyrektywy zasady ustalania podstawy opodatkowania oznaczają znaczne uproszczenie w porównaniu z regulacjami polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jednak ich wprowadzenie w omawianym kształcie jest mało prawdopodobne, ponieważ wiązałoby się ze zwiększeniem uznaniowości w ustalaniu przychodów i kosztów podatkowych.

Uwagi końcowe

Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych jest bardzo złożonym problemem. Podatek dochodowy od przedsiębiorstw jest skomplikowaną konstrukcją, w której ramach uwzględnia się zarówno zdolność podatkową, jak i instrumenty realizacji polityki gospodarczej.

Ustalenie jednolitych zasad uznawania i ustalania przychodów, a przede wszystkim kosztów, wydaje się niemożliwe. W poszczególnych krajach wypracowano bowiem określone reguły stosowania przepisów, które uwzględniają subiektywizm w interpretacji przepisów i ocenie zdarzeń gospodarczych. Niewątpliwie korzystnym kierunkiem harmonizacji jest poszukiwanie wspólnej podstawy opodatkowania z pominięciem stawek podatkowych i innych specyficznych elementów konstrukcji podatku.

Literatura

- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dz. Urz. UE L 193.
- Jamróży, M. (red.) (2016). *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Leszczyłowska, A. (2013). Wspólna europejska podstawa opodatkowania a obciążenia podatkowe przedsiębiorstw w Polsce. *Finanse*, 1 (6), 147–168.
- Litwińczuk, H. (red.) (2017). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Małecki, P., Mazurkiewicz, M. (2018). *CIT. Podatki i rachunkowość*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Maruchin, W. (2018). Analiza nowych zasad dotyczących zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów. *Monitor Podatkowy*, 2, 16–22.
- Poszwa, M. (2017). Podatek dochodowy a wybór formy prawnej działalności gospodarczej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 181–189.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. T.j. Dz.U. 2017, poz. 2343 ze zm.
- Zdunek, A. (2016). Skonsolidowana podstawa opodatkowania jako wstęp do pełnej harmonizacji podatku od dochodów przedsiębiorstw w Unii Europejskiej. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 1 (50), 441–448.

HARMONIZATION OF THE TAX BASE IN CORPORATE INCOME TAX

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to present and evaluate Community regulations on the principles of determining the corporate income tax base. The unification of the general principles for determining certain elements of the tax result follows from the anti-avoidance directive. In addition, it is planned to establish uniform rules for calculating the tax base.

Design/methodology/approach – The presented research concerns already issued Council directives (EU) and the content of the European Commission's proposal for a draft directive on the common basis of corporate income taxation. Literature, comments and opinions of participants in the public debate were also conducted.

Findings – The harmonization of the corporate income tax base is driven by the desire to reduce tax avoidance. A common tax base means not only the removal of some of the barriers to activity on a common morning, but also the reduction of so-called erosion of the tax base and taxation of profit at the place of its creation.

Originality/value – Entry into force of the regulations on determining the tax result at the level of the European Union will undoubtedly have consequences for the functioning of taxpayers, in particular as regards settlements and business conditions.

Keywords: corporate income tax; common corporate tax base

Cytowanie

Poszwa, M. (2018). Wybrane zagadnienia harmonizacji podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 71–78. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-06.