

Efektywne obciążenie podatkiem dochodowym małych podatników

Anna Leszczyłowska*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest ustalenie wysokości efektywnego przeciętnego obciążenia podatkowego w grupie przedsiębiorstw posiadających status tak zwanego małego podatnika w podatku dochodowym. *Metodologia badania* – w badaniu wykorzystano metodę ustalania efektywnej przeciętnej stopy podatku dochodowego (*effective average corporate tax rate* – EATR) opartej na przepływach pieniężnych i rozumianej jako wielookresowa stopa podatku dochodowego. Wykorzystano przy tym dane empiryczne pochodzące z bazy Amadeus za lata 2012–2015. Zastosowana procedura pozwoliła na uwzględnienie zróżnicowania badanych podmiotów pod względem płynności finansowej, która jest istotnym parametrem w kontekście obowiązku zapłaty zobowiązań podatkowych. Obliczono statystyki opisowe oraz przeprowadzono nieparametryczny test zgodności między populacjami.

Wynik – różnica między EATR spółek z dodatnimi i ujemnymi przepływami pieniężnymi jest statystycznie istotna. Mediana EATR u podatników z ujemnymi przepływami pokrywa się z nominalną stawką pdop wynoszącą 19%, zaś u podatników z dodatnimi przepływami wynosi ona 31%. Grupa przedsiębiorstw o ujemnej sumie *cash flow* charakteryzuje się większą zmiennością EATR. Wraz z przechodzeniem do kolejnych kwartyli EATR w przypadku firm z ujemnymi przepływami rośnie wolniej niż w przypadku spółek z dodatnim *cash flow*, co wskazywałoby na generalnie niższe obciążenie podatkiem dochodowym małych podatników z ujemnymi przepływami.

Oryginalność/wartość – badanie ma charakter empiryczny. Pozwala ono na ustalenie EATR małych podatników w Polsce. Jego wyniki mogą stanowić element dyskusji na temat obciążeń podatkowych przedsiębiorstw szczególnie istotny w kontekście rosnącego zainteresowania podatkowymi środkami wsparcia małych i średnich podmiotów w Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, efektywna stawka podatku, EATR, małe przedsiębiorstwa

Kody klasyfikacji JEL: H25, K34

Wprowadzenie

Polskie prawo podatkowe przewiduje preferencje dla mniejszych przedsiębiorców w zakresie podatków dochodowych – zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych (pdof), jak i podatku dochodowego od osób prawnych (pdop). Zakres przedmiotowy tych preferencji obejmuje możliwość dokonywania amortyzacji jednorazowej i opłacania zaliczek na podatek dochodowy rzadziej niż co miesiąc – w okresach kwartalnych. Z początkiem 2017 roku ustawodawca przewidział dodatkową preferencję w postaci specjalnej nominalnej stawki podatkowej w wysokości 15%, niższej od stawki standardowej obejmującej ogół podat-

* dr Anna Leszczyłowska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Katedra Finansów Przedsiębiorstw, 61-875 Poznań, al. Niepodległości 10, e-mail: anna.leszczyłowska@ue.poznan.pl

ników (19%). Ostatnia z tych możliwości dotyczy jednak wyłącznie podatników pdop, a zatem spółek posiadających osobowość prawną (spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) oraz spółek komandytowo-akcyjnych. Zakres podmiotowy preferencji związanej z niższą stawką został zawężony do grupy tak zwanych małych podatników. Mały podatnik jest instytucją przewidzianą prawem podatkowym. Ze względu na wskazany w przepisach podatkowych limit przychodów ze sprzedaży można ogólnie przyjąć, że podmioty posiadające ten status zawierają się w szerszej grupie małych i średnich podmiotów.

W kontekście wspomnianych powyżej preferencji, które mają na celu zmniejszenie ciężaru podatkowego u najmniejszych podmiotów, warto sprawdzić, jak owe regulacje wpływają na efektywne obciążenie podatkiem dochodowym tak zwanych małych podatników. Obciążenie efektywne pokazuje faktyczny, ekonomiczny ciężar podatku i może odbiegać *in plus* lub *in minus* od stawki nominalnej, która wynika wprost z przepisów podatkowych.

Celem artykułu jest ustalenie wysokości efektywnego przeciętnego obciążenia podatkowego w grupie przedsiębiorstw posiadających status tak zwanego małego podatnika. Ze względu na dostępność danych podmioty te to spółki kapitałowe opodatkowane pdop.

W badaniu wykorzystano metodę ustalania efektywnej przeciętnej stopy podatku dochodowego (*effective average corporate tax rate* – EATR) opartej na przepływach pieniężnych. Jest ona skonstruowana jako wielookresowa stopa podatku dochodowego. Wykorzystano przy tym dane empiryczne o 6775 spółkach pochodzące z bazy Amadeus za lata 2012–2015. Obliczono statystyki opisowe oraz przeprowadzono nieparametryczny test zgodności między populacjami. Zastosowana procedura pozwoliła na uwzględnienie zróżnicowania badanych podmiotów pod względem płynności finansowej, która jest istotnym parametrem w kontekście obowiązku zapłaty zobowiązań podatkowych. Badanie opiera się na danych empirycznych pochodzących ze sprawozdań finansowych podmiotów spełniających kryterium przewidziane dla małego podatnika pdop. Według wiedzy autorki nie było wcześniej w Polsce przeprowadzone badanie w tym zakresie z wykorzystaniem zastosowanej w artykule metody. Opracowanie stanowi głos w dyskusji na temat obciążeń podatkowych przedsiębiorstw, szczególnie istotnej w kontekście rosnącego zainteresowania podatkowymi środkami wsparcia małych i średnich podmiotów w Unii Europejskiej.

Artykuł składa się ze wstępu, czterech części i podsumowania. W pierwszej części przedstawiono instytucję małego podatnika w podatku dochodowym. W drugiej zaprezentowano sposób ustalania efektywnej przeciętnej stopy podatku dochodowego. Kolejne dwie części zawierają omówienie zastosowanej metody badawczej, wykorzystanych źródeł danych empirycznych oraz uzyskanych wyników. W uwagach końcowych w zwięzły sposób zarysowano kierunek dalszych badań.

1. Instytucja małego podatnika w podatku dochodowym

Ustawa (1992) przewiduje określone preferencje podatkowe dla, ogólnie rzecz ujmując, mniejszych podmiotów¹. Przepisy podatkowe regulują, które podmioty można zaliczyć do

¹ Odnoszą się one również do podmiotów rozpoczynających działalność.

owej grupy i definicja ta nie pokrywa się z zakresem małych i średnich przedsiębiorstw w rozumieniu Ustawy (2004). Zgodnie z art. 4a pkt 10 Ustawy (1992) mały podatnik to taki, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro². W 2017 roku kryterium to spełniają podatnicy, których przychody ze sprzedaży brutto za 2016 rok nie przekroczyły 5 157 000 zł (Infor).

Status małego podatnika uprawnia do jednorazowej amortyzacji podatkowej³. Zgodnie z art. 16k ust. 7 Ustawy (1992) podmioty te mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Amortyzacja jednorazowa jest jednak objęta w roku podatkowym kwotowym limitem wynoszącym 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych⁴. W roku 2017 limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych wynosi 215 tys. zł (Gofin). Ponadto art. 16k ust. 9 stanowi, że przy określaniu wspomnianego wyżej limitu nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3500 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (aktywa niskocenne).

Drugą korzyścią, którą daje status małego podatnika, jest możliwość wpłacania kwartalnych zaliczek na podatek dochodowy. Zgodnie z art. 25 ust. 1b i 1c ustala się je jako różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały. Należy je wpłacać w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka, natomiast zaliczkę za ostatni kwartał roku podatkowego podatnik musi zapłacić w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni kwartał, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku.

1 stycznia 2017 roku weszła w Polsce w życie nowelizacja Ustawy (1992), która – obok wymienionych powyżej preferencji – wprowadziła niestandardową, niższą stawkę podatku dla małych podatników. Zgodnie z jej art. 19 ust. 1 pkt 2 podatek wynosi 15% podstawy opodatkowania w przypadku małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęły tę działalność⁵.

Obniżona stawka 15% dotyczy wyłącznie osób prawnych, nie zaś osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą ani wspólników spółek cywilnych czy osobowych. Takie osoby podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na

² Przeliczenia kwot w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego w zaokrągleniu do 1000 zł.

³ Dotyczy to również podatników, którzy rozpoczęli działalność – w roku podatkowym, w którym działalność ta została rozpoczęta.

⁴ Przeliczanie limitu na złote – por. przypis 4.

⁵ Art. 19 ust. 1a wskazuje również podmioty, które nie mogą skorzystać z preferencyjnej stawki – w roku podatkowym, w którym jednostka rozpoczęła działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym. Przepisy te mają za zadanie zapobieganie fikcyjnym przekształceniom ukierunkowanym na korzystanie z preferencyjnej stawki.

zasadach ogólnych (według skali) lub stawką 19%, względnie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową. Wśród podatników pdop liczną grupę stanowią większe podmioty, których reforma nie obejmuje.

2. Efektywna stopa podatku dochodowego

W kontekście wskazanych w poprzedniej części artykułu elementów wpływających na obciążenia małych podatników oraz wprowadzonej obniżonej stawki 15% interesujące jest porównanie nominalnej i efektywnej stawki podatku dochodowego dla podmiotów mających status małego podatnika. W tym celu konieczny jest dobór miernika efektywnego obciążenia.

W literaturze przedmiotu znanych jest wiele definicji efektywnej stopy podatku dochodowego. Za Nicodème (2001) można wyróżnić trzy zasadnicze podejścia: *backward-looking* oparte na danych makroekonomicznych, *forward-looking* oparte na danych mikroekonomicznych oraz *backward-looking* oparte na danych mikroekonomicznych. Rozróżnienie pomiędzy ujęciami makro i mikro zależy od stopnia zagregowania danych wykorzystywanych do obliczenia EATR. Z kolei stopy typu *forward-* i *backward-looking* różnią się między sobą metodą ich ustalania. Pierwszy rodzaj uwzględnia obowiązujące w danym państwie regulacje prawne i zróżnicowane założenia dotyczące między innymi inwestycji i finansowania przedsiębiorstwa. Drugi z kolei wymaga zastosowania historycznych danych na temat poszczególnych podatników (Fullerton, 1984; Finkenzeller, Spengel, 2004; Egger, Loretz, Pfaffermayr, Winner, 2008). W niniejszym artykule zastosowano drugie z wymienionych podejść.

Jak wskazują Reister, Spengel, Heckemeyer i Finke (2008), przeciętne efektywne stopy opodatkowania typu *backward-looking* wyznaczają relację pomiędzy kwotą podatku a obiektywną ekonomiczną wartością przed opodatkowaniem. Do ich ustalenia są potrzebne dane mikroekonomiczne o pojedynczych podatnikach. Dla potrzeb badania omówionego w niniejszym artykule wykorzystano informacje o spółkach podlegających pdop. Mianownik może być zdefiniowany przykładowo jako wynagrodzenie czynników produkcji: wynagrodzenia za pracę, dywidendy, zyski zatrzymane (Sobiech, 2004). Inną możliwością jest odniesienie podatku do przepływów pieniężnych (*cash flows*) zgodnie z propozycją Finke, Heckemeyera, Reistera i Spengela (2013). W niniejszym badaniu zastosowano to drugie podejście.

Gdyby zaproponowany wyżej miernik opierał się na danych z tylko jednego okresu, mógłby się okazać niewystarczający ze względu na to, że zależałby silnie od warunków panujących w danym roku. Z tego względu wykorzystana w badaniu EATR ma charakter dynamiczny i opiera się na danych z trzech kolejnych lat. Stanowi ona wielookresową stopę podatku i wyznaczana jest zgodnie z poniższym wzorem (Oestreicher, Koch, 2008; Finke i in., 2013; Leszczyłowska, 2016):

$$EATR_n = \frac{FV_n^{Tax}}{FV_n^{CF}} = \frac{\sum Tax_{n,t} \cdot (1+r_t)^t}{\sum CF_{n,t} \cdot (1+r_t)^t},$$

$EATR_n$ – przeciętna stopa podatku dochodowego spółki n ,

FV_n^{Tax} – wartość przyszła podatku dochodowego spółki n obliczona na koniec badanego okresu,

FV_n^{CF} – wartość przyszła przepływów pieniężnych przed opodatkowaniem spółki n na koniec badanego okresu,

$Tax_{n,t}$ – podatek dochodowy spółki n za okres t ,

$CF_{n,t}$ – przepływy pieniężne przed opodatkowaniem spółki n za okres t ,

r_t – stopa procentowa za okres t .

Przepływy pieniężne w liczniku odzwierciedlają płynność małego podatnika w ujęciu 3-letnim. Odzwierciedlają one w przybliżeniu przepływy dla właścicieli skorygowane zgodnie z regulacjami podatkowymi. Obejmują one przepływy z działalności operacyjnej, inwestycyjnej z wyłączeniem nieopodatkowanych dywidend oraz kosztów odsetkowych związanych z obsługą kapitału obcego. Są to przepływy przed opodatkowaniem podatkiem dochodowym (Leszczyłowska, 2016).

Zastosowany miernik EATR wykorzystuje koncepcję zmiennej wartości pieniądza w czasie. Konieczne do jego ustalenia przyszłe wartości tak podatku, jak i przepływów pieniężnych obliczane są na koniec ostatniego roku analizy (2015) za pomocą stopy stanowiącej średnią rentowność 5-letnich obligacji skarbowych⁶.

3. Dane i metoda

Badaniu poddano podatników pdop, dla których były dostępne dane finansowe za lata 2012–2015. Skorzystano przy tym z bazy Amadeus, która pozwala na wyodrębnienie form prawnych: spółka akcyjna i spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Wzięto pod uwagę spółki prezentujące nieskonsolidowane sprawozdania finansowe. Są to zarazem przedsiębiorstwa, których przychody ze sprzedaży w każdym analizowanym roku mieściły się w granicach przewidzianych prawem dla statusu małego podatnika⁷. Jednocześnie do grupy analizowanych podmiotów nie włączono firm z ujemnymi wartościami przychodów oraz podatku dochodowego⁸. W efekcie uzyskano dane o 6775 spółkach.

⁶ Rentowność podawana przez Ministerstwo Finansów raz w roku, publikowana przez GUS (2014, 2015).

⁷ Ponieważ ustawa definiuje limit przychodów dla statusu małego podatnika jako kwotę brutto (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług), w przybliżeniu przyjęto, że granica przychodów netto wynosi 1.143 tys. euro.

⁸ Ujemna wartość podatku dochodowego może sugerować istnienie podatku odroczonego. W przypadku dodatnich wartości podatku również nie można wykluczyć tego, że u danego podmiotu występuje odroczonego podatek dochodowy. Dane wykorzystane w badaniu nie pozwalają na wyodrębnienie tej wielkości w celu uzyskania precyzyjnej informacji o podatku należnym za dany rok.

Tabela 1

Zakres badanych przedsiębiorstw

| Poziom selekcji | Liczba przedsiębiorstw |
|--|------------------------|
| Liczba działających SA i sp. z o.o. | 206 063 |
| Spółki z nieskonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi | 124 052 |
| Spółki z danymi dostępnymi dla lat 2012–2015 | 46 992 |
| Przedsiębiorstwa wykazujące przychód ze sprzedaży nieujemny i nieprzekraczający 1143 tys. euro | 18 965 |
| Przedsiębiorstwa wykazujące nieujemny podatek dochodowy | 6 775 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy Amadeus.

W celu scharakteryzowania EATR u badanych małych podatników pđop posłużono się statystykami opisowymi. Określono jej wartość średnią, odchylenie standardowe, medianę i wartości skrajne. Ponadto sprawdzono, jak wartości EATR rozkładają się w badanej grupie przedsiębiorstw. Analizę tę przeprowadzono dla grupy oczyszczonej z wartości skrajnych za pomocą procedury średniego odchylenia od mediany (*median average deviation* – MAD) przy poziomie 5-krotności MAD.

Wyniki przedstawiono w dwóch ujęciach: dla firm charakteryzujących się dodatnimi oraz ujemnymi wartościami przepływów pieniężnych⁹. Płynność finansowa jest istotnym parametrem w kontekście obowiązku zapłaty zobowiązań podatkowych. Podział przedsiębiorstw na dwie grupy został podyktowany konstrukcją EATR. W przypadku ujemnych przepływów pieniężnych efektywna stawka podatkowa również osiąga wartości ujemne. Jej interpretacja łącznie z wynikami dla spółek z dodatnimi przepływami (dodatnimi wartościami EATR) mogłaby być myląca. Dla podatników z ujemnymi przepływami bezwzględna wartość EATR oznacza procentowy udział podatku dochodowego w bezwzględnej wartości ich przepływów; podatek zmniejsza ujemne przepływy. Trudno jednak uznać, że taka sama jest sytuacja podatników, którzy płacą identyczny podatek i mają identyczną wartość bezwzględną przepływów pieniężnych, z tym jednak zastrzeżeniem, że u jednego z nich są to przepływy ujemne. Dla tego ostatniego obciążenie podatkowe jest zasadniczo wyższe, ponieważ pokrywa je on *pomimo* niewypracowywania dodatnich przepływów z działalności. Można stwierdzić, że konieczność pokrycia podatku jest w jego przypadku bardziej dotkliwa.

Przeprowadzono także test istotności różnic między EATR występującymi u podatników, którzy wykazują dodatnie i ujemne przepływy pieniężne. Zastosowano nieparametryczny test U Manna-Whitneya dla grup niepowiązanych.

⁹ Podobne podejście zastosowano w: Leszczyłowska (2015, 2016).

4. Wyniki

W badaniu obliczono dynamiczną (3-letnią) efektywną stawkę podatku dochodowego od osób prawnych. Uzyskane wyniki badania podzielono na dwie grupy – obejmujące podmioty z dodatnimi oraz ujemnymi *cash flows* – łącznie 6775 podatników. Rezultaty przedstawiono w tabeli 2.

Średnia wartość EATR dla firm z ujemnymi przepływami jest wyraźnie wyższa (o 13 p.p.) od EATR dla firm z dodatnimi przepływami. Wynik ten potwierdza zasadność zastosowanego podejścia, zgodnie z którym obie grupy analizowano osobno. Podatek dochodowy, będący obowiązkowym wydatkiem podatników, stanowi średnio aż 47% wygenerowanych przez przedsiębiorstwo przepływów pieniężnych. Różnica średniej EATR między obydwoma grupami firm może być jednak efektem występowania podmiotów ze znacznie odbiegającą średnią efektywną stawką podatkową (pomimo usunięcia podmiotów o wartościach skrajnych na podstawie średniego odchylenia od mediany). Mógłby na to wskazywać fakt, że w grupie firm z ujemnymi przepływami mediana jest znacząco niższa i wynosi 19%.

Tabela 2

Statystyki opisowe EATR u podatników z dodatnią i ujemną wartością przepływów pieniężnych

| Grupa podatników ze względu na wartość przepływów pieniężnych | Liczność grupy | Średnia | Mediana | Odech. std. | Wsp. zmienności | Min. | Max | Q1 | Q3 |
|---|----------------|---------|---------|-------------|-----------------|------|------|------|------|
| dodatnie | 5345 | 0,47 | 0,31 | 0,46 | 0,98 | 0,00 | 3,67 | 0,17 | 0,68 |
| ujemne | 1430 | 0,60 | 0,19*** | 1,13 | 1,88 | 0,00 | 8,45 | 0,07 | 0,56 |

Poziom istotności *** 0,01.

Wyniki skorygowane o wartości skrajne za pomocą średniego odchylenia od mediany na poziomie 5MAD.

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy Amadeus.

Rozkład EATR w obu grupach spółek charakteryzuje się asymetrią prawostronną – wartości średnie znacząco przewyższają medianę. Grupa przedsiębiorstw o ujemnej sumie *cash flow* z trzech kolejnych lat charakteryzuje się większą zmiennością EATR. Świadczą o tym wyższe odchylenie standardowe przyjmujące wartość 1,13 i współczynnik zmienności wynoszący 1,88. Maksymalna wartość EATR jest w tej grupie znacznie wyższa niż dla firm z dodatnimi przepływami i sięga 8,45. Może to być efektem występowania innych obserwacji odstających, które nie zostały wyłączone przy zastosowaniu procedury MAD, ale są na tyle duże, że wpływają na silniejsze zróżnicowanie wyników.

Analiza kwartyli pokazuje, że 25% podatników osiąga EATR nie wyższe niż 17% w grupie firm z dodatnimi przepływami, zaś w grupie firm z ujemnymi przepływami nie wyższe niż 7%. Połowa podatników wykazuje EATR nie wyższą niż 31% w pierwszej i 19%

w drugiej grupie. Wraz z przechodzeniem do kolejnych kwartyli EATR u firm z ujemnymi przepływami rośnie wolniej niż u spółek z dodatnim *cash flow*, co wskazywałoby na generalnie niższe obciążenie podatkiem dochodowym małych podatników z ujemnymi przepływami.

Interesującą obserwacją jest, że mediana EATR u podatników z ujemnymi przepływami pokrywa się z nominalną stawką pdop wynoszącą 19%. Oznacza to, że u połowy podatników efektywne, wielookresowe obciążenie podatkowe *cash flow* jest równe lub niższe od nominalnego obciążenia dochodu. Przy zastosowaniu nowej, 15-procentowej stawki pdop dla małych podatników ulegnie ono obniżeniu i być może mediana znów będzie zbliżona do obciążenia nominalnego. W przypadku podatników charakteryzujących się dodatnimi przepływami większość z nich jest opodatkowana efektywnie powyżej stawki nominalnej.

Wynik nieparametrycznego testu U Manna-Whitneya pozwala odrzucić na poziomie istotności p równym 0,0 hipotezę zerową o nieistotności różnic pomiędzy medianami EATR dwóch grup przedsiębiorstw charakteryzujących się odmiennym poziomem płynności finansowej. Można zatem wnioskować, że różnica między EATR spółek z dodatnimi przepływami pieniężnymi i EATR spółek z ujemnymi przepływami jest statystycznie istotna.

Uwagi końcowe

Celem artykułu było ustalenie wartości EATR w grupie przedsiębiorstw posiadających status tak zwanego małego podatnika. Przeprowadzone badanie pozwoliło na osiągnięcie postawionego celu i porównanie efektywnych obciążeń w grupie małych podatników z ich obciążeniem nominalnym, które wynika z przepisów podatkowych, jednak nie uwzględnia sposobu ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przeprowadzone badanie jest szczególnie istotne w kontekście wprowadzonej z początkiem 2017 roku obniżonej stawki pdop dla małych podatników. Ponadto w części państw europejskich są stosowane preferencje podatkowe dla mniejszych przedsiębiorstw. Dyskusja o podatkowym wsparciu tej grupy podmiotów jest aktualnie prowadzona również na forum Unii Europejskiej.

W badaniu ustalono grupę podmiotów spełniających kryterium małego podatnika w możliwie dokładny sposób, na jaki pozwoliły ograniczenia wykorzystanej bazy danych. Grupa ta może nieco odbiegać od faktycznego zakresu małych podatników ze względu na limit przychodów brutto. Poza tym baza danych zapewne nie ujmuje całej populacji podatników. Nie powinno to jednak wpływać zniekształcająco na uzyskane wyniki. W badaniu zastosowano podatek z rachunku zysków i strat. Może on zawierać podatek odroczony, jednak dostępne dane empiryczne nie dają możliwości jego wyodrębnienia. Warto też zaznaczyć, że najmniejsze przedsiębiorstwa są częściej prowadzone jako jednoosobowa działalność gospodarcza lub w formie spółek niemających osobowości prawnej. Interesujące byłoby stwierdzenie, jakie wartości przyjmuje EATR u małych podmiotów, w przypadku których prowadzące je osoby podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wymagałoby to jednak dodatkowych badań ze względu na ścisłe powiązanie sfery osobistej

ze sferą przedsiębiorstwa oraz transparentne opodatkowanie dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorców.

Literatura

- Egger, P., Loretz, S., Pfaffermayr, M., Winner, H. (2008). *Firm-specific Forward-looking Effective Tax Rates*. Oxford University Centre for Business Taxation, working paper 08/11.
- Finke, K., Heckemeyer, J., Reister, T., Spengel, C. (2013). Impact of Tax-Rate Cut cum Base-Broadening Reforms on Heterogeneous Firms: Learning from the German Tax Reform of 2008. *Finanz Archiv*, 69, 72–114.
- Finkenzeller, M., Spengel, C. (2004). *Measuring the Effective Levels of Company Taxation in the New Member States: A Quantitative Analysis*. European Commission working paper no. 7.
- Fullerton, D. (1984). Which Effective Tax Rate? *National Tax Journal*, 37 (1), 23–41.
- Gofin. Pobrane z: <http://www.gofin.pl/podatki/17,1,61,209596,jednorazowa-amortyzacja-w-2017-r.html> (10.08.2017).
- GUS (2014). Pobrane z: <http://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/komunikat-w-sprawie-rentownosci-pieciolletnich-obligacji-skarbowych-emitowanych-na-dzien-poprzedzajacy-dzien-30-czerwca-2014-r-,286,1.html> (31.03.2017).
- GUS (2015). Pobrane z: <http://stat.gov.pl/sygnalne/komunikaty-i-obwieszczenia/lista-komunikatow-i-obwieszczen/komunikat-w-sprawie-rentownosci-pieciolletnich-obligacji-skarbowych-emitowanych-na-dzien-poprzedzajacy-dzien-30-czerwca-2015-r-,286,2.html> (31.03.2017).
- Infor. Pobrane z: <http://ksiegowosc.infor.pl/rachunkowosc/amortyzacja/747307,Limit-jednorazowej-amortyzacji-w-2017-r.html> (31.03.2017).
- Leszczyłowska, A. (2015). Deductibility of Provisions under the CCCTB Proposal and Its Effects on Companies: The Case of Poland. *European Financial and Accounting Journal*, 10 (4), 19–31.
- Leszczyłowska, A. (2016). Provisions for Future Liabilities and Effective Corporate Income Tax Rate. *Gospodarka Narodowa*, 3 (283), 57–72.
- Nicodème, G. (2001). *Computing Effective Corporate Tax Rates: Comparisons and Results*. European Commission, Economic Paper no. 153.
- Oestreicher, A., Koch, R. (2008). *Corporate Average Tax Rates under the CCCTB and Possible Methods for International Loss-offset*. Georg-August Universität Göttingen, Working Paper No. 08-001, Göttingen.
- Reister, T., Spengel, C., Heckemeyer, J.H., Finke, K. (2008). *ZEW Corporate Taxation Microsimulation Model (ZEW TaxCoMM)*. ZEW Discussion Paper No. 08-117, Mannheim.
- Sobiech, J. (2004). Opodatkowanie w strategiach finansowych przedsiębiorstw. W: A. Pomorska (red.), *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka* (s. 375–381). Lublin: Wyd. UMCS.
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. t.j. Dz.U. 2016, poz. 1888, z późn. zm.
- Ustawa z 2.07.2004 o swobodzie działalności gospodarczej. t.j. Dz.U. 2016, poz. 1829, z późn. zm.

EFFECTIVE TAX BURDEN ON BUSINESSES WITH ‘SMALL TAXPAYER’ STATUS IN THE CORPORATE INCOME TAX IN POLAND

Abstract: *Purpose* – the purpose of the paper is to provide empirical evidence on the effective average tax burden (EATR) of small companies which have the status of ‘small taxpayer’ and as such are subject to some tax advantages in Poland.

Design/methodology/approach – in the analysis, an EATR measure is used. It is based on corporate cash flows and it can be seen as a long term tax ratio. Empirical data on 6.775 corporations in Poland from the Amadeus database is used. It covers the period 2012–2015. The analysed companies are divided into two groups depending on their liquidity, which is an important financial feature in the context of tax duties. Some descriptive statistics as well as a nonparametric test are implemented.

Findings – the difference between EATR of companies with positive and negative sum of periodical cash flows is statistically significant. The median EATR in the group of taxpayers with negative cash flows equals the nominal tax rate of 19%. The EATR is higher in the group of taxpayers with positive liquidity and it amounts to 31%. In the group of firms with negative cash flows, the EATR is characterized by stronger variation. The EATR is lower in subsequent quartiles, compared to firms with positive liquidity. This may indicate lower tax burden on small taxpayers with negative cash flows.

Originality/value – the investigation provides empirical evidence on the EATR of companies with ‘small taxpayer’ status in Poland. It contributes to the discussion about corporate tax burden, which is especially important bearing in mind raising interest on tax incentives for SMEs within the European Union.

Keywords: corporate income tax, effective average tax rate, EATR, small enterprises

Cytowanie

Leszczyłowska, A. (2017). Efektywne obciążenie podatkiem dochodowym małych podatników. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/2), s. 251–260. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/2-16.