

Adam Adamczyk

Uniwersytet Szczeciński

KONSEKWENCJE WPROWADZENIA KONCEPCJI CCCTB DLA ZAKRESU PODSTAWY OPODATKOWANIA POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: W strategii lizbońskiej kraje Unii Europejskiej postawiły sobie za cel uczynienie UE najbardziej konkurencyjną gospodarką świata. Osiągnięcie tego celu wymaga usunięcia zakłóceń w funkcjonowaniu wspólnego rynku, związanych m.in. z brakiem spójności opodatkowania dochodów przedsiębiorstw. Zatem zaproponowano wprowadzenie koncepcji wspólnej korporacyjnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania. Jedno z podstawowych założeń tej koncepcji polega na ujednoczeniu podstawy opodatkowania. Celem artykułu jest ocena wpływu, jaki ujednoczenie to może wyrzucić na polskie przedsiębiorstwa oraz na dochody podatkowe państwa.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, podstawa opodatkowania, harmonizacja.

1. Wstęp

Konkurencyjność danej gospodarki nie zależy jedynie od takich czynników, jak stopień rozwoju infrastruktury i rynków finansowych, zakres wykorzystania nowych technologii czy jakość siły roboczej, ale również od zaangażowania państwa w procesy gospodarcze¹. Jednym z najbardziej istotnych wyznaczników wpływu państwa na gospodarkę jest poziom opodatkowania działalności gospodarczej. W związku z tym, chcąc przyciągnąć zagranicznych inwestorów i poprawić konkurencyjność krajowych przedsiębiorstw, wiele państw zmierza do obniżenia obciążeń podatkowych. Zjawisko to dotyczy również państw należących do Unii Europejskiej. Ze względu na fakt zharmonizowania podatków pośrednich konkurencja podatkowa w UE nasiliła się w obszarze podatków bezpośrednich, a zwłaszcza podatków dochodowych, obciążających wyniki działalności gospodarczej. Przejawem tej tendencji był tzw. wyścig do dna, polegający na znacznym obniżaniu (zwłaszcza przez nowe państwa unijne) stawek podatku dochodowego. Jednak faktyczny poziom opo-

¹ W przygotowywanych od 1997 r. przez WEF Raportach Konkurencyjności Globalnej (The Global Competitiveness Report) wyróżnia się osiem grup czynników mających wpływ na poziom konkurencyjności.

datkowania nie zależy jedynie od wysokości stawek, ale również od zakresu bazy opodatkowania. Ograniczaniu wysokości nominalnych stawek podatku dochodowego towarzyszyło często rozszerzanie bazy opodatkowania, co tłumaczono dążeniem do neutralizacji wpływu podatków na decyzje przedsiębiorstw. Trend ten był jedną z prawdopodobnych przyczyn paradoksu zaobserwowanego w krajach starej Unii Europejskiej, który polegał na tym, że zmniejszeniu wysokości stawek podatku CIT towarzyszył wzrost udziału tych podatków w relacji do PKB [Sorensen 2006, s. 172-228]. Podczas gdy najwyższa stawka opodatkowania podatkiem CIT w UE spadła z 35,3% w 1995 r. do 25,3% w roku 2006, to relacja dochodów z tej daniny do PKB wzrosła w tym samym czasie z 2,7% do 3,3%. Dowodzi to tezy, że oceniając poziom opodatkowania, należy w równym stopniu brać pod uwagę zakres podstawy opodatkowania i wysokość stawek podatku.

Kwestia oceny zakresu bazy podatkowej nabiera szczególnego znaczenia w świetle perspektywy wprowadzenia w państwach unijnych ujednocionej podstawy opodatkowania w ramach koncepcji wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania (CCCTB). Przyjęcie identycznych zasad ustalania podstawy opodatkowania może bowiem wpłynąć na zmianę atrakcyjności poszczególnych systemów opodatkowania dochodu, jak również na wysokość dochodów podatkowych państw członkowskich. Celem artykułu jest zatem próba dokonania oceny skutków wprowadzenia koncepcji CCCTB dla polskich przedsiębiorstw w aspekcie zmiany zakresu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

2. Istota koncepcji CCCTB

Ocena skutków wprowadzenia koncepcji CCCTB wymaga dokonania analizy jej konstrukcji. Pełne zrozumienie logiki tej idei nie jest jednak możliwe bez uwzględnienia kontekstu historycznego jej powstania. Pierwsze postulaty harmonizacji podatków dochodowych wśród państw obecnej Unii pojawiły się już w latach sześćdziesiątych XX wieku. W 1962 r. opublikowano raport komisji Neumarka, w którym zaprezentowano negatywne skutki istnienia zróżnicowanych konstrukcji podatków w państwach członkowskich [Supera-Markowska 2010, s. 64]. Raport Neumarka zawierał także propozycje rozwiązania tych problemów. W przypadku podatków dochodowych wskazano na potrzebę ujednoczenia przepisów krajów członkowskich, dotyczących określania podstawy opodatkowania. Zgodnie z raportem najlepszym sposobem stworzenia jednolitego rynku jest scentralizowane ustalanie podstawy opodatkowania dla przedsiębiorstw prowadzących działalność transgraniczną w oparciu o zasady obowiązujące w państwie rezydencji podatnika. Tak wyznaczona podstawa opodatkowania byłaby następnie alokowana pomiędzy kraje członkowskie [Lang i in. 2008, s. 16]. Dodatkowo postulowano ujednoczenie stawek podatkowych. Niestety odnoszące się do opodatkowania dochodu rekomendacje komisji Neumarka nie znalazły odzwierciedlenia w unijnej legislacji. Wynikało to po części z faktu, iż

propozycje te nadmiernie ograniczały swobodę kształtowania polityki podatkowej przez kraje członkowskie.

Pomimo wielokrotnych prób harmonizacji podatków dochodowych, podejmowanych w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku, zamysł ten nie został zrealizowany. Trudności w znalezieniu konsensusu w tym obszarze były wynikiem braku jednomyślności państw członkowskich, ale również skutkiem niedostatecznie sprecyzowanej wizji strategicznej oraz klarownych podstaw ekonomicznych proponowanych koncepcji.

Do ponownego zainteresowania kwestią harmonizacji opodatkowania korporacyjnego doszło na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku, co związane było z powołaniem tzw. komitetu Rudinga. Przed komitetem postawiono zadanie polegające na odpowiedzi na trzy pytania [Lang i in. 2008, s. 17]:

- Czy różnice w opodatkowaniu powodują zniekształcenia w funkcjonowaniu wspólnego rynku?
- Jeżeli pojawiają się takie zniekształcenia, to czy mogą być one wyeliminowane poprzez działanie rynku i konkurencji podatkowej – czy wymagana jest interwencja wspólnoty?
- Jakie należy podjąć działania w przypadku istnienia konieczności interwencji wspólnoty?

W swoim raporcie komitet stwierdził, iż istniejące różnice w opodatkowaniu dochodu pomiędzy poszczególnymi państwami Wspólnoty naruszają zasadę równej konkurencji oraz prowadzą do zakłócania procesów podejmowania decyzji inwestycyjnych [Supera-Markowska 2010, s. 66]. W myśl przedstawionych w raporcie wniosków prawdopodobieństwo samoczynnej eliminacji różnic w konstrukcji podatków jest niewielkie, dlatego istnieje potrzeba działań na poziomie wspólnotowym. Eliminacja zniekształceń powodowanych przez opodatkowanie powinna skupić się na dwóch problemach: zniwelowaniu podwójnego opodatkowania oraz kwestiach związanych z podstawą i stawką podatku dochodowego.

Decydującym impulsem dla stworzenia koncepcji wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania było uchwalenie strategii lizbońskiej, której główny cel określono jako uczynienie z Unii Europejskiej najbardziej konkurencyjnej gospodarki świata. Osiągnięcie tego wymaga jednak usunięcia zakłóceń w funkcjonowaniu wspólnego rynku [Supera-Markowska 2010, s. 71]. Jak wynika ze wspomnianego już raportu komitetu Rudinga, barier rozwoju wspólnego rynku doszukiwać się można między innymi w braku jednolitego opodatkowania dochodów korporacji. Głównym problemem przedsiębiorców tworzących wielonarodowe struktury i działających w więcej niż jednym państwie członkowskim jest to, iż podlegają oni wielu różnym jurysdykcjom podatkowym. Powoduje to wzrost kosztów administracyjnych, utrudnia podejmowanie decyzji gospodarczych oraz naraża przedsiębiorstwa na podwójne opodatkowanie ich działalności. Co więcej, w przypadku grup przedsiębiorstw działających w wielu państwach Unii dotychczas istniejący system opodatkowania dochodów nie przewiduje możliwości rozliczania strat

między członkami grupy oraz narzuca konieczność stosowania uciążliwego systemu cen transferowych.

Bariery związane z brakiem wspólnego systemu opodatkowania można zatem podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią niedogodności związane z różnicami w sposobie ustalania podstawy opodatkowania w poszczególnych państwach członkowskich. Trudności te dotyczą wszystkich podmiotów prowadzących działalność transgraniczną. Druga grupa barier związana jest z utrudnieniami w rozliczaniu grup przedsiębiorstw działających na terenie różnych krajów Unii, a w szczególności z brakiem możliwości wspólnego rozliczania się wchodzących w ich skład podmiotów. Szukając rozwiązania wymienionych niedogodności, uwzględniono wcześniejsze niepowodzenia w próbach wprowadzenia jednolitych zasad opodatkowania. Już w 1998 r. na spotkaniu komitetu ECOFIN sformułowano następującą konkluzję: „Współpraca w obszarze polityki podatkowej nie jest nakierowana na ujednoczenie stawek podatków i nie jest sprzeczna z uczciwą konkurencją podatkową, ale jest związana w celu redukcji istniejących zniekształceń wspólnego rynku oraz zapobieżenia nadmiernym stratom dochodów podatkowych i uzyskania struktury podatków umożliwiającej rozwój w sposób bardziej przyjazny zatrudnieniu”. Powyższa deklaracja kładzie zatem duży nacisk na realizację zasady subsydiarności, pozostawiając dużą swobodę dysponowania instrumentami polityki podatkowej rządów krajów członkowskich. Swoboda ta przejawia się przede wszystkim w dowolności ustalania stawki opodatkowania.

Zacytowana deklaracja znalazła odzwierciedlenie również w kształcie koncepcji CCCTB. Nie oznacza to jednak, że jej wprowadzenie nie spowoduje istotnych zmian w poziomie dochodów podatkowych poszczególnych państw. Państwa uczestniczące w systemie CCCTB utracą bowiem prawo do samodzielnego kształtowania podstawy opodatkowania. Dodatkowo narażone zostaną na ryzyko utraty części dochodów podatkowych na skutek realokacji wpływów do innych państw członkowskich. Przesunięcie dochodów podatkowych będzie następstwem wprowadzenia nowego mechanizmu rozliczania podatku. Na mechanizm ten składać się będą cztery etapy: ustalenie podstawy dla poszczególnych podmiotów, konsolidacja podstawy opodatkowania na poziomie grupy, alokacja podstawy opodatkowania pomiędzy państwa uczestniczące w systemie CCCTB, opodatkowanie podstawy z wykorzystaniem krajowej stopy podatku dochodowego. Na wysokość dochodów podatkowych poszczególnych państw wpływ będą miały zatem nie tylko zakres podstawy opodatkowania oraz wysokość stawki podatku, ale również klucz podziału skonsolidowanej podstawy opodatkowania. To właśnie problem alokacji bazy opodatkowania stanowi najbardziej newralgiczny, a jednocześnie najbardziej kłopotliwy element systemu CCCTB.

Wprowadzenie CCCTB może mieć także skutki o wiele dalej idące dla budżetów krajów członkowskich. Tworząc koncepcję CCCTB, zakładano początkowo, że systemem tym będą objęte jedynie podmioty prowadzące działalność transgraniczną. Jednak w przypadku gdy rozwiązania dotyczące CCCTB byłyby bardziej korzystne

niż rozwiązania przewidziane w krajowych przepisach podatkowych – mogłoby to prowadzić do nierównego traktowania podatników. Taka sytuacja byłaby sprzeczna z zasadą niedyskryminacji. Dlatego dopuszcza się, że z opodatkowania na zasadach przewidzianych CCCTB będą mogły korzystać także podmioty krajowe państw członkowskich. W sytuacji, w której zakres bazy opodatkowania określonej w krajowych przepisach byłby szerszy niż przewidziany w koncepcji CCCTB, może dojść do zjawiska masowego odchodzenia przedsiębiorstw od dotychczas stosowanych zasad. W związku z powyższym szczególnego znaczenia nabiera problem oceny, czy zakres obecnie zdefiniowanej bazy opodatkowania jest szerszy czy węższy od przewidzianego w koncepcji CCCTB.

3. Szacowanie wpływu wprowadzenia koncepcji CCCTB na rozmiary podstawy opodatkowania

Jednoznaczna odpowiedź na pytanie, czy zakres bazy podatkowej przy opodatkowaniu zgodnie z koncepcją CCCTB będzie węższy czy też szerszy od podstawy przewidzianej przepisami krajowymi, jest bardzo trudna. Wynika to z faktu, iż dotychczas zaproponowano jedynie rekomendacje dotyczące konstrukcji podstawy opodatkowania dla koncepcji wspólnej korporacyjnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania. Poza tym zakres bazy opodatkowania zależy od wielu czynników, takich jak katalog przychodów kosztów uznawanych dla celów podatkowych, metody oraz stawki amortyzacji, dopuszczalne metody wyceny rozchodu zapasów. Spośród wyżej wymienionych szczególnie znaczenie ma sposób określenia kosztów podatkowych. Grupa robocza pracująca nad kształtem koncepcji CCCTB zaproponowała, aby za koszt podatkowy uznać wszystkie wydatki poniesione przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, mające na celu wytworzenie, utrzymanie lub zabezpieczenie dochodu, włączając w to koszty działalności badawczo-rozwojowej oraz koszty pozyskiwania kapitału własnego i dłużnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą [Lang i in. 2008, s. 352]. Tak sformułowana definicja została uzupełniona o katalog kosztów nie stanowiących kosztów uzysku, takich jak:

- wydatki związane z dystrybucją dochodu, spłatą kapitału własnego lub długu,
- wydatki na aktywa nie związane z działalnością gospodarczą,
- 50% wydatków związanych z rozrywką i kosztami reprezentacji,
- akumulacja zatrzymanych zysków, które powiększają kapitał własny,
- podatek dochodowy,
- łapówki,
- grzywny i kary płatne na rzecz władz publicznych w związku z naruszeniem prawa,
- koszty zarządu w stopniu, w jakim są one poniesione na dywidendy i stałe wynagrodzenie zarządu,

- darowizny pieniężne i donacje z wyjątkiem przeznaczonych dla organizacji dobroczynnych,
- koszty związane z nabyciem, budową, ulepszeniem aktywów trwałych z wyjątkiem związanych z działalnością B+R [CCCTB/WP057\doc\en 2007].

Tabela 1. Wydatki nie stanowiące kosztu podatkowego w wybranych krajach UE

Kraj	Koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów
Austria	nieuzasadnione wydatki związane z samochodami, łodziami sportowymi, luksusowymi jachtami, bronią myśliwską, antykami, 50% wydatków na reprezentację, 50% wydatków na wynagrodzenia rady nadzorczej
Belgia	m.in. wydatki na samochody, restauracje, rozrywkę, ponadnormatywne odsetki, grzywny, kary itd.
Czechy	ponadlimitowe wydatki biznesowe, np. wydatki na podróże
Dania	75% wydatków na rozrywkę
Finlandia	wydatki związane z uzyskaniem dochodu wolnego od opodatkowania, straty związane z fuzjami, kary, 50% wydatków na rozrywkę, ponadnormatywne kompensaty wypłacane udziałowcom
Francja	wydatki związane z polowaniami, wędkarstwem, domami letniskowymi, jachtami, ponadlimitowe odpisy amortyzacyjne od samochodów
Grecja	kary oraz odsetki karne związane ze zwłoką w płatności podatków
Hiszpania	wypłacane dywidendy, grzywny, podarunki, wydatki na hazard
Holandia	grzywny, przekraczające limit wydatki związane z posiłkami, prezentami, ubraniem
Irlandia	kary związane ze zwłoką w płatności podatków, wydatki kapitałowe, wydatki związane z rozrywką oraz motoryzacją
Luksemburg	wydatki związane z ukrytą dystrybucją dochodów, w tym nieuzasadnienie wysokie wynagrodzenia, transakcje dokonywane niezgodnie z zasadą długości ramienia
Malta	wydatki związane z tworzeniem firm, pozyskiwaniem kapitału własnego
Niemcy	wydatki związane z dochodami wolnymi od podatku, kary, 50% diet wypłacanych członkom rad nadzorczych, 80% wydatków na posiłki biznesowe itd.
Portugalia	podatki państwowe, nielegalne wydatki, 20% kosztów reprezentacji oraz wydatków związanych z utrzymaniem pojazdów osobowych, grzywny, przekraczające limit koszty amortyzacji pojazdów osobowych
Rumunia	wypłacane dywidendy, grzywny, darowizny, wydatki na hazard
Słowacja	koszty reprezentacji, wydatki na podróże przekraczające limity, niektóre rezerwy, złe długi, nie wynikające z umowy kary i grzywny, straty wynikające ze sprzedaży należności poniżej ich wartości księgowej
Szwecja	wydatki na rozrywkę powyżej ustalonych limitów, podarunki
Wielka Brytania	wydatki na rozrywkę, przekraczające limit odpisy amortyzacyjne od pojazdów osobowych
Włochy	wypłacone odsetki przekraczające ustaloną relację dochodu podatkowego do całości dochodu

Źródło: [Lang i in. 2008, s. 353-359].

Sformułowana powyżej lista kosztów nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu stanowi wypadkową rozwiązań stosowanych obecnie w tym zakresie w poszczególnych krajach Unii. Zbiór najważniejszych pozycji nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu w krajach UE zaprezentowano w tab. 1.

Porównując katalog pozycji niestanowiących kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych zawarty w projekcie koncepcji CCCTB z obecnie obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można zauważyć, że liczba tych wyjątków w polskim prawie jest znacznie większa. Sugeruje to, że zakres podstawy opodatkowania polskim podatkiem dochodowym jest szerszy niż w przypadku koncepcji CCCTB. Należy jednak jeszcze raz podkreślić, iż o zakresie bazy opodatkowania nie decyduje jedynie katalog kosztów nie uwzględnianych przy ustalaniu podstawy opodatkowania, ale także inne czynniki, jak: metody i stawki amortyzacji podatkowej czy metody wyceny rozchodu zapasów. Tezy o szerszym zakresie bazy opodatkowania polskim podatkiem dochodowym w stosunku do koncepcji CCCTB nie można ponadto zweryfikować w sposób bezpośredni, gdyż nie ma badań dotyczących zakresu bazy CCCTB. Można to jednak uczynić w sposób pośredni, porównując bazę polskiego podatku dochodowego z podstawami opodatkowania w innych państwach Unii. Porównanie takie można przeprowadzić, analizując wysokość nominalnych i efektywnych stawek opodatkowania dochodu. Im wyższa jest relacja efektywnej stopy podatkowej do stopy nominalnej, tym szerszy jest zakres podstawy opodatkowania. W tabeli 2 przedstawiono relacje przeciętnej

Tabela 2. Relacja przeciętnej efektywnej stopy podatkowej do stopy nominalnej

1	Belgia	0,73	15	Austria	0,91
2	Estonia	0,79	16	Słowenia	0,91
3	Litwa	0,84	17	Węgry	0,91
4	Grecja	0,87	18	Hiszpania	0,92
5	Luxemburg	0,87	19	Łotwa	0,92
6	Czechy	0,88	20	Malta	0,92
7	Bułgaria	0,88	21	Polska	0,92
8	Włochy	0,88	22	Rumunia	0,93
9	Szwecja	0,88	23	Holandia	0,93
10	Słowacja	0,88	24	Francja	1,01
11	Portugalia	0,89	25	Wielka Brytania	1,01
12	Dania	0,90	26	Cypr	1,06
13	Niemcy	0,90	27	Irlandia	1,15
14	Finlandia	0,91			

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Devereux i in. 2009, s. 2].

efektywnej stopy podatkowej (EATR), wyznaczonej zgodnie z metodologią Devereux-Griffith [Devereux, Griffith 2003, s. 107-126] do stopy nominalnej.

Z danych zaprezentowanych w tab. 2 wynika, że podstawa opodatkowania w przypadku polskiego podatku dochodowego należy do najszerzych w Unii Europejskiej. Istnieje zatem duże prawdopodobieństwo, że podstawa opodatkowania ustalona na potrzeby koncepcji CCCTB będzie węższa od obecnie stosowanej w przypadku polskiego podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli zatem zostanie wprowadzona koncepcja CCCTB przy utrzymaniu dotychczasowych stawek podatku dochodowego, polskie przedsiębiorstwa zyskają okazję do obniżenia swoich obciążeń podatkowych, co jednak będzie miało negatywne konsekwencje po stronie dochodów budżetu państwa.

4. Konsekwencje wprowadzenia wspólnej podstawy opodatkowania w świetle badań ankietowych

Skala zjawiska polegającego na zmianie przez przedsiębiorstwa opodatkowane podatkiem CIT zasad obecnie obowiązujących na zasady przewidziane koncepcją CCCTB może zależeć od wielu czynników, wśród których istotną rolę odgrywać będzie sposób postrzegania przez podatników obecnie funkcjonujących rozwiązań.

Podatnicy często wykazują się stosunkowo dużą inercją w optymalizacji swojego opodatkowania w przypadku, gdy poziom potencjalnych korzyści jest niewielki, czego przykładem może być stosunkowo nieduże zainteresowanie podmiotów gospodarczych stosowaniem przyspieszonych zasad amortyzacji podatkowej. W związku z tym przeprowadzono badanie ankietowe, którego celem było określenie, czy przedsiębiorstwa będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych będą skłonne do zmiany obecnych zasad opodatkowania na przewidziane w koncepcji CCCTB.

Badaniem zostało objętych ponad 850 przedsiębiorstw polskich opodatkowanych podatkiem CIT². Określenie skłonności do ewentualnej zmiany zasad opodatkowania wymagało w pierwszej kolejności odpowiedzi na pytanie o znajomość koncepcji CCCTB wśród badanych podmiotów. Z uzyskanych odpowiedzi wynika, że znajomość koncepcji CCCTB jest niewielka. Jedynie 39% ankietowanych odpowiedziało na to pytanie twierdząco. Co istotne, znajomość koncepcji CCCTB nie jest znacznie wyższa w grupie przedsiębiorstw prowadzących działalność transgraniczną. Wynika stąd, że polskie przedsiębiorstwa nie poszukują aktywnie bardziej korzystnych form opodatkowania, co mogłoby wskazywać na to, że nie postrzegają one obecnie obowiązujących obciążeń podatkowych jako szczególnie dotkliwych. Z drugiej jednak strony aż 64% badanych podmiotów wyraziło opinię, że polski system opodatkowania dochodu osób prawnych wymaga zmian, a zdaniem 55%

² W badaniu uzyskano zwrotność ankiet na poziomie około 7%.

ankietowanych rozdzielenie zasad ustalania podstawy opodatkowania od wyniku bilansowego nie jest zasadne.

Jednocześnie zakres, w jakim brak możliwości zaliczania ponoszonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów wpływa na uzyskiwane wyniki, badane przedsiębiorstwa oceniły bardzo nisko. Średnia ocena znaczenia dla przedsiębiorstwa kosztów nie stanowiących kosztów podatkowych w skali 0-5 wyniosła 0,75. Najistotniejszymi pozycjami kosztów bilansowych nie zaliczanych do kosztów podatkowych według badanych przedsiębiorstw są koszty reprezentacji oraz koszty związane z tworzeniem rezerw bilansowych. W obu przypadkach średnia z uzyskanych ocen wyniosła 1. Jak wynika z przytoczonego katalogu wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania w ramach koncepcji CCCTB, część z tych kosztów również nie będzie podlegała odliczeniom.

W świetle powyższych rezultatów nie dziwi zatem fakt, że jedynie 9% badanych stwierdziło, że w przypadku wprowadzenia fakultatywnej możliwości zastosowania opodatkowania zgodnie z koncepcją CCCTB skorzystałoby z niej. Jako największą korzyść z przyjęcia CCCTB ankietowani podatnicy postrzegają uniknięcie problemów z podwójnym opodatkowaniem dochodu, a także eliminację zjawiska unikania opodatkowania. Sugeruje to zatem, że w największym stopniu z wdrożenia CCCTB skorzystają podmioty prowadzące działalność transgraniczną.

5. Podsumowanie

Z przedstawionych rozważań wynika, iż zakres podstawy opodatkowania w polskim podatku dochodowym od osób prawnych należy do jednych z najszerzych w Unii Europejskiej. Istnieje zatem duże prawdopodobieństwo, że przyjęta w ramach koncepcji CCCTB konstrukcja podstawy opodatkowania będzie bardziej korzystna dla polskich firm niż w przypadku dotychczas funkcjonujących rozwiązań. W przypadku istnienia możliwości skorzystania z koncepcji CCCTB także przez krajowe podmioty może to doprowadzić do masowej zmiany zasad opodatkowania polskich firm na zasady przewidziane koncepcją CCCTB. Konsekwencją takiej sytuacji byłoby obniżenie obciążeń podatkiem dochodowym polskich przedsiębiorstw przy jednoczesnej utracie przez państwo części dochodów budżetowych. Przeprowadzone badania ankietowe skłaniają jednak do wniosku, że skala takiej reakcji będzie jednak ograniczona. Pomimo że przedsiębiorstwa dostrzegają potrzebę zmian w systemie opodatkowania dochodu, to zakres, w jakim obecnie obowiązujące przepisy ograniczają możliwość odpisania w koszty poniesionych wydatków, nie wywiera znacznego wpływu na działalność podatników. W konsekwencji firmy nie wykazują dużego zainteresowania koncepcją CCCTB, a w przypadku jej wprowadzenia jedynie niewielki odsetek ankietowanych skorzystałby z tej formy opodatkowania.

Literatura

CCCTB/WP057\doc\en, Brussels, 26 July 2007.

Devereux M.P., Griffith R., *Evaluating tax policy for location decisions*, „International Tax and Public Finance” 2003, no. 10(2).

Devereux M.P. i in., *Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology*, ZEW, Mannheim, Oxford 2009.

Lang M. i in., *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde, Wien 2008.

Sorensen P.B., *Can capital income taxes survive? And should they?*, CES ifo Economic Studies 2006, 53.2.

Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

CONSEQUENCES OF INTRODUCTION OF CCCTB CONCEPT IN THE ASPECT OF CHANGE IN CORPORATE INCOME TAX BASE

Summary: The main aim of Lisbon Strategy was to make the EU „the most competitive and dynamic knowledge-based economy in the world”. To achieve this goal it is necessary to limit the distortions in the functioning of common market. The main source of those distortions is the lack of the harmonization of income tax system. For that reason the concept of Common Consolidated Corporate Tax Base was created. The aim of the article is to assess how the introduction of CCCTB will affect Polish corporations and budget incomes.