



Bożena Ciupek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Finansów Publicznych
bozena.ciupek@ue.katowice.pl

Piotr Kania

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Finansów Publicznych
piotr.kania@ue.katowice.pl

REALIZACJA ZASADY MIĘDZYNARODOWEJ HARMONIZACJI SYSTEMÓW PODATKOWYCH W ZAKRESIE PODATKU DOCHODOWEGO – STAN OBECNY I OCZEKIWANIA PRZEDSIĘBIORCÓW

Streszczenie: Realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych jest naturalną konsekwencją respektowania zasady swobody przedsiębiorczości, czyli podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w Unii Europejskiej. Celem artykułu jest przedstawienie stanu obecnego oraz oczekiwań przedsiębiorców co do realizacji zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem procesu harmonizacji podatku dochodowego obciążającego przedsiębiorców. W artykule przedstawiono istotę przedmiotowej zasady, przebieg i zakres procesu harmonizacji z punktu widzenia podatków dochodowych obciążających dochody przedsiębiorstw, a także konsekwencje i oczekiwania względem tego procesu polskich przedsiębiorców w świetle prowadzonych badań ankietowych.

Słowa kluczowe: jednolity rynek, harmonizacja systemów podatkowych, opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw.

Wprowadzenie

Proces harmonizacji systemów podatkowych w Unii Europejskiej jest zderzany z procesem integracji gospodarczej. Na obecnym etapie w celu zapewnienia warunków swobodnego, opartego na zasadach uczciwej konkurencji przepływu towarów, świadczenia usług i przepływu kapitału na jednolitym rynku europejskim konieczna okazała się nie tylko likwidacja granic wewnętrznych, liberalizacja wielu czynności administracyjno-prawnych, ale także podjęcie tru-

du realizacji zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych. Realizacja tej zasady staje się nie tylko obiektywnym i ekonomicznym wymogiem współczesnej gospodarki, ale też naturalną konsekwencją respektowania zasady swobody przedsiębiorczości. Swoboda ta obejmuje prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, w tym prawo do zakładania i prowadzenia przedsiębiorstw w każdym z państw członkowskich. Gwarantuje zatem swobodny przepływ przedsiębiorców, jak również równouprawnienie podmiotów gospodarczych zarejestrowanych na terytorium UE.

W tym aspekcie szczególnego znaczenia nabiera problem realizacji zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych, a w szczególności obciążeń dochodów przedsiębiorstw działających na jednolitym rynku europejskim. Podatki obciążające dochody oddziałują bowiem na treść stosunków gospodarczych zarówno w skali krajowej, jak i międzynarodowej, a różnice w konstrukcji tego typu obciążeń podatkowych mogą niekorzystnie wpływać nie tylko na pojedyncze przedsiębiorstwa, ale i na cały system gospodarczy. Obiektywną koniecznością staje się zatem zapewnienie wszystkim przedsiębiorstwom porównywalnych obciążeń podatkowych dotyczących dochodów z prowadzonej działalności gospodarczej.

Za cel pracy przyjęto przedstawienie stanu obecnego, jak i oczekiwań przedsiębiorców w zakresie realizacji zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem procesu harmonizacji podatku dochodowego obciążającego przedsiębiorców. Realizacji przyjętego celu będą służyć zarówno rozważania teoretyczne dotyczące problemów realizacji zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych w aspekcie rozwiązań dotyczących opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, jak i wybrane wyniki przeprowadzonych badania ankietowych dotyczących m.in. postrzegania różnic i ich skutków w opodatkowaniu dochodów wśród przedsiębiorstw działających na jednolitym rynku europejskim.

1. Zasada międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych jako konsekwencja funkcjonowania przedsiębiorstw w warunkach jednolitego rynku europejskiego

Rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych, wzrost obrotów towarowych oraz coraz szersze możliwości osiągania dochodów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie mogą pozostać bez wpływu na systemy podatkowe i zasady je kształtujące [Gomułowicz, 2001, s. 8-12]. Stąd rozważa-

nia dotyczące problematyki podatków dochodowych obciążających przedsiębiorstwa funkcjonujące w warunkach jednolitego rynku wymagają uwzględnienia problematyki międzynarodowej zasady harmonizacji systemów podatkowych.

Zasada międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych jest współczesnym postulatem nauki i praktyki gospodarczej dotyczącym konstrukcji obciążeń podatkowych i odnosi się szczególnie do tych, których przedmiot charakteryzuje się możliwością przemieszczania, a zatem dotyczy m.in. podatków dochodowych. Zasadę tę należy rozumieć jako postulat zbliżania systemów podatkowych różnych krajów w celu eliminacji podatkowych zakłóceń decyzji ekonomicznych [Famulska, 2007, s. 34]. Cel ten z kolei powinien być osiągnięty przez [Dolata, 2009, s. 59]:

- harmonizację poziomu stawek podatkowych oraz likwidację różnic w systemach podatkowych, które mogłyby mieć szkodliwy wpływ na konkurencję w ramach jednolitego rynku wewnętrznego,
- usunięcie luk umożliwiających uchylanie się od podatków,
- zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu,
- zapobieganie szkodliwym skutkom konkurencji podatkowej.

Realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych staje się zatem szczególnie ważna, gdy grupa państw zacieśnia współpracę w sposób zorganizowany tak dalece, że tworzy wspólny rynek, znosi granice dla ruchu towarów, świadczenia usług oraz przepływu kapitału. Stąd w praktyce realizacja tej zasady jest utożsamiana zarówno z pewnymi działaniami mającymi doprowadzić do zbliżenia rozwiązań podatkowych w danej grupie państw, jak i efektem, który jest osiągany w wyniku podjęcia tych działań. Jeśli wziąć pod uwagę efekt podejmowanych działań, to realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych może mieścić się na skali zaczynającej się od bardzo niewielkiego zakresu jej realizacji, a kończącej się na faktycznym ujednoczeniu systemu podatkowego [Oręziak, 2004, s. 211].

Przyjmując zatem, że realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych jest, z jednej strony, pochodną integracji gospodarczej, a z drugiej ma szczególne znaczenie dla postępów w procesie integracyjnym UE, należy wskazać na jej ścisły związek ze stopniem zaawansowania tejże integracji [Gomułowicz i Małecki, 2002, s. 87]. I tak, w ramach najwcześniejszego etapu integracji gospodarczej skutkującego ustanowieniem strefy wolnego handlu (kraje wchodzące w jej skład znoszą między sobą cła i ograniczenia ilościowe, pozwalając jednocześnie na narodowe taryfy celne oraz odrębną politykę handlową wobec krajów trzecich) wystarczający był niski stopień harmonizacji podatkowej. Na kolejnym etapie integracji zostaje wprowadzona unia celna,

w ramach której państwa członkowskie znoszą bariery w przepływie towarów i ustanawiają wspólną taryfę celną oraz politykę handlową wobec państw trzecich. Zniesienie barier celnych i ustanowienie wspólnej polityki celnej w ramach strefy wolnego handlu jednak nie eliminuje możliwości dyskryminowania towarów pochodzących z innych państw członkowskich ugrupowania. Państwa unii celnej, poszukując sposobu na zrekompensowanie utraconej części wpływów z tytułu ceł, wprowadzają podatki importowe lub podnoszą stawki podatków obrotowych na towary pochodzące z innych państw. Celem uniemożliwienia stosowania rozwiązań podatkowych dyskryminujących towary pochodzące z innych państw członkowskich wprowadzono do ówczesnie obowiązujących przepisów Traktatu WE zakaz stosowania takich praktyk. Kolejny etap integracji gospodarczej to powstanie wspólnego rynku. Na tym etapie nie wystarcza już zakaz dyskryminacji podatkowej, ale pojawia się konieczność stosowania zbliżonych rozwiązań podatkowych. Staje się oczywistym fakt, że różne rozwiązania podatkowe w poszczególnych krajach członkowskich utrudniają funkcjonowanie wspólnego rynku, stanowiąc nie tylko uciążliwość techniczną dla przedsiębiorstw działających na terytoriach różnych państw, ale także zakłócając proces podejmowania decyzji ekonomicznych [Kuraś, 2009, s. 229-231].

Harmonizowanie systemów podatkowych stało się zatem obiektywnym i ekonomicznym wymogiem współczesnej gospodarki i zachodzących w niej procesów integracyjnych, a to powoduje, że realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych odbywa się w dwojaki sposób: skoordynowany na szczeblu ponadnarodowym oraz nieskoordynowany na poziomie poszczególnych państw [Dolata, 2007, s. 120]. Realizacja zasady harmonizacji systemów podatkowych jest efektem:

- działań legislacyjnych podejmowanych na szczeblu UE,
- działań realizowanych przez kraje członkowskie z własnej inicjatywy,
- procesów i zjawisk będących konsekwencją presji o charakterze nieformalnym [Oręziak, 2007, s. 141].

Należy przy tym zauważyć, że procesy międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych, szczególnie w jej skoordynowanej formie, napotykają opór. Poszczególne państwa nie chcą rezygnować z suwerenności narodowej w zakresie polityki podatkowej, ponieważ suwerenna polityka podatkowa co do zasady umożliwia władzy publicznej danego państwa realizację zadań publicznych, które zazwyczaj znacznie się od siebie różnią w poszczególnych krajach. Stąd obok procesów tzw. harmonizacji pozytywnej – polegającej na zaplanowanym przekształcaniu krajowego prawa podatkowego pod wpływem prawa UE – obserwuje się procesy harmonizacji negatywnej (sądowej) wynikające z nadania

prawa unijnemu prymatu nad prawem krajowym, co ma daleko idące konsekwencje tego rodzaju, że w przypadku kolizji norm prawa unijnego i krajowego te drugie muszą ustąpić [Selera, 2010, s. 174-182].

W efekcie dotychczasowa realizacja zasady międzynarodowej harmonizacji podatkowej jest swego rodzaju kompromisem między stanem pożądanym a tym, co udało się rzeczywiście osiągnąć bez nadmiernego naruszania kompetencji narodowych w sferze podatkowej.

2. Przebieg i zakres procesu harmonizacji podatków dochodowych obciążających dochody przedsiębiorstw

Realizacja koncepcji jednolitego rynku europejskiego wymaga przede wszystkim spełnienia warunku równych praw i obowiązków każdego uczestnika rynku, w tym również każdego podmiotu gospodarczego i jego obciążeń podatkowych. W tym celu oczekuje się od państw członkowskich zaniechania podwójnych standardów prawnych i stosowania jednego systemu norm prawa do sytuacji objętych przepisami o swobodach przemieszczania się, tak by żadne dodatkowe (podwójne) ciężary nie były nakładane na podmiot korzystający z danej swobody. Wymaga się równocześnie usunięcia z rynku wewnętrznego wszelkich barier dyskryminujących podmioty zagraniczne oraz przeszkód ograniczających dostęp podmiotów krajowych do wspólnego rynku [Wróbel (red.), 2012, s. 146].

Z tego punktu widzenia szczególnego znaczenia nabiera zharmonizowanie opodatkowania dochodów przedsiębiorstw działających na jednolitym rynku europejskim. Podatki obciążające dochody oddziałują bowiem na treść stosunków gospodarczych i zaznaczają swój wyraźny wpływ, m.in. na wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, poziom zatrudnienia, przekształcenia strukturalne przedsiębiorstw oraz wielkość kapitału przedsiębiorstwa. Ponieważ różnice w konstrukcji podatków dochodowych mogą niekorzystnie wpływać nie tylko na pojedyncze przedsiębiorstwa, ale i na cały system gospodarczy, konieczne staje się zapewnienie wszystkim przedsiębiorstwom jednakowych, co do zasady, podatkowych warunków prowadzenia działalności gospodarczej w państwach członkowskich UE.

Debata nad możliwościami i sposobami rozwiązania problemu harmonizacji podatków obciążających dochody przedsiębiorstw prowadzona jest od ponad 50 lat. Pierwsze wnioski w sprawie konieczności podjęcia działań harmonizujących w zakresie podatku dochodowego obciążającego podmioty gospodarcze znalazły się już w przedłożonych Komisji Europejskiej sprawozdaniach Neumarka z 1962 r. czy van den Tempła z 1970 r. W 1975 r. sformułowano wniosek

dotyczący dyrektywy przewidującej ujednoczenie stawek opodatkowania w przedziale od 45% do 55%. Podjęte w tym zakresie prace ze względu na brak woli poszczególnych państw członkowskich nie przyniosły oczekiwanych efektów i w komunikacie z 1980 r. Komisja wyjaśniła, że rozwiązanie tego problemu w drodze harmonizacji jest najprawdopodobniej skazane na niepowodzenie i zamiast tego skoncentrowała się na działaniach koniecznych do urzeczywistnienia zasad rynku wewnętrznego, w szczególności na działaniach mających na celu wyeliminowanie szkodliwej konkurencji, doprowadzając w rezultacie do przyjęcia w lipcu 1990 r. pierwszych dokumentów wiążących, dotyczących opodatkowania dochodów przedsiębiorstw. Były to: 1) Dyrektywa dotycząca łączenia spółek (90/434/EWG) w sprawie sposobu traktowania zysków kapitałowych powstających z połączenia spółek, 2) Dyrektywa w sprawie wspólnego opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych (90/435/EWG), na mocy której eliminuje się podwójne opodatkowanie dywidend wypłacanych na szczeblu transgranicznym spółce dominującej, oraz 3) konwencja arbitrażowa (90/436/EWG), w której wprowadzono procedury rozstrzygnięcia sporów dotyczących zysków spółek zależnych [Selera, 2010, s. 164].

W 1991 r. powołano Komisję Niezależnych Ekspertów ds. Opodatkowania Przedsiębiorstw i dopiero jej raport (tzw. raport Komisji Rudinga) staje się istotnym przyczynkiem do intensyfikacji działań zmierzających do harmonizacji podatków dochodowych. Można go uznać za podstawę trwających do dziś procesów harmonizacji w tym zakresie. Komisja ta bowiem stwierdziła, że przyjęcie przez państwa członkowskie wspólnego systemu podatku korporacyjnego jest słusznym celem długoterminowym. Pierwszym dokumentem opracowanym i ogłoszonym przez samą Komisję Europejską był Komunikat Komisji COM (2001) 582 zatytułowany: *W kierunku rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych. Strategia zapewnienia przedsiębiorstwom skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla ich działalności na obszarze Unii Europejskiej*. Przegląd najistotniejszych dokumentów wprowadzających elementy harmonizacji podatków dochodowych obciążających dochody podmiotów gospodarczych przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Przebieg procesu harmonizacji podatków dochodowych obciążających dochody podmiotów gospodarczych – zasadnicze elementy

Termin wydania	Dokument	Znaczenie
1	2	3
VII 1992	Komunikat Komisji: <i>Konkluzje i rekomendacje Komitetu Niezależnych Ekspertów ds. Opodatkowania Przedsiębiorstw</i> , Office for Official Publication on the European Communities, Luxembourg 1992	1) Zbadanie i określenie niekorzystnego oddziaływania różnic w systemach opodatkowania przedsiębiorstw na rozwój rynku wewnętrznego. 2) Zalecenie w realizacji programu działania na rzecz eliminowania podwójnego opodatkowania.

cd. tabeli 1

1	2	3
		3) Propozycje ujednoczenia elementów podatku dochodowego od osób prawnych w systemach podatkowych poszczególnych państw członkowskich. 4) Propozycja wprowadzenia minimalnej (30%) i maksymalnej (40%) stawki podatku dochodowego od osób prawnych. 5) Zapewnienie pełnej przejrzystości różnorodnych ulg podatkowych przyznawanych przez państwa członkowskie w celu wspierania inwestycji.
I 1998	Rezolucja Rady i Przedstawicieli Rządów Państw Członkowskich: <i>Kodeks postępowania w sprawach opodatkowania przedsiębiorstw</i> , „Official Journal of the European Communities” 1998/C 2/01	1) Stanowi zbiór wytycznych, których przestrzeganie przez kraje członkowskie uznano za konieczne, by ograniczyć zjawisko konkurencji. 2) Zaleca się, aby kraje członkowskie nie wprowadzały nowych szkodliwych rozwiązań podatkowych oraz zweryfikowały i ograniczyły już istniejące. 3) Zaleca się rozwijanie współpracy w zwalczaniu zjawiska uchylania się od podatków i oszustw podatkowych.
X 2001	Komunikat Komisji: <i>W kierunku rynku wewnętrznego bez przeszkód podatkowych. Strategia zapewnienia przedsiębiorstwom skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla ich działalności na obszarze UE</i> , COM (2001) 582	1) Propozycja wprowadzenia dla przedsiębiorstw działających na terenie więcej niż jednego państwa członkowskiego jednolitej, skonsolidowanej podstawy opodatkowania. 2) Inne propozycje dalszej harmonizacji podatków bezpośrednich związane z minimalizacją wpływu podatków na decyzje gospodarcze przedsiębiorstw oraz przeciwdziałaniem szkodliwej konkurencji podatkowej. 3) Wskazanie znaczenia reformy opodatkowania przedsiębiorstw dla osiągnięcia celów Strategii Lizbońskiej.
VI 2003	Dyrektywa IR – Interest Royalties Directive 2003/49/WE: <i>Dyrektywa Rady dotycząca wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich</i> , Dz. Urz. UE L 157	1) Ma na celu zobowiązanie państwa członkowskiego, na którego terytorium powstają odsetki i należności licencyjne, do ich zwolnienia ze wszystkich obciążeń podatkowych pobieranych w tym państwie. 2) Określa warunki stosowania powyższego zwolnienia.
XI 2003	Komunikat Komisji: <i>Rynek wewnętrzny bez przeszkód w opodatkowaniu przedsiębiorstw: osiągnięcia, realizowane inicjatywy i dalsze wyzwania</i> , COM (2003) 726	1) Rozwinięcie propozycji wprowadzenia dla przedsiębiorstw działających na terenie więcej niż jednego państwa członkowskiego jednolitej skonsolidowanej podstawy opodatkowania. 2) Propozycje dalszej harmonizacji podatków bezpośrednich.
X 2005	Komunikat Komisji: <i>Implementacja Wspólnotowego Programu Lizbońskiego – przyczynianie się polityki podatkowej i celnej do Strategii Lizbońskiej</i> , COM (2005) 532	1) Podkreślenie znaczenia prac nad jednolitą skonsolidowaną podstawą opodatkowania dla zrealizowania Programu – przyczynianie się polityki podatkowej i celnej do Strategii Lizbońskiej. 2) Przyjęcie jako docelowej daty prezentacji propozycji legislacyjnych w zakresie jednolitej skonsolidowanej podstawy opodatkowania roku 2008.
XII 2005	Komunikat Komisji: <i>Przeciwdziałanie przeszkodom w opodatkowaniu przedsiębiorstw dla MSP działających w ramach rynku wewnętrznego – zarys możliwego pilotażowego projektu opodatkowania według zasad państwa pochodzenia</i> , COM (2005) 702	1) Określenie zarysu projektu pilotażowego w zakresie wprowadzenia systemu opodatkowania według zasad państwa pochodzenia dla małych i średnich przedsiębiorstw. 2) Podstawowe założenie to możliwość ustalania podstawy do opodatkowania według zasad krajowych bez względu na to, gdzie zostały osiągnięte przychody i poniesione koszty.

cd. tabeli 1

1	2	3
IV 2006	Komunikat Komisji: <i>Implementowanie Wspólnotowego Programu Lizbońskiego. Postęp na dzień dzisiejszy oraz kolejne kroki w kierunku Jednolitej Skonsolidowanej Podstawy Opodatkowania</i> , COM (2006) 157	1) Podsumowanie dotychczasowych działań w kierunku wprowadzenia jednolitej skonsolidowanej podstawy opodatkowania i wskazanie dalszych ich kierunków.
X 2009	Dyrektywa MR – Merger Directive 2009/133/WE: <i>Dyrektywa Rady dotycząca wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek z różnych krajów członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego</i> , Dz. Urz. UE L 310	1) Dyrektywa ta jest modyfikacją <i>Dyrektywy w sprawie sposobu traktowania zysków kapitałowych powstających z połączenia spółek</i> (90/434/EWG). 2) Ma na celu zapobieżenie dyskryminacyjnemu pod względem podatkowym traktowaniu fuzji i podziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich w porównaniu z identycznymi zdarzeniami dotyczącymi spółek jednego państwa członkowskiego. 3) Określa warunki, jakie muszą być spełnione, aby podatek od spółek i wspólników mógł być przesunięty do momentu zbycia składników majątkowych lub udziałów.
III 2011	Komisja Europejska Wniosek dotyczący projektu: <i>Dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych</i> , COM (2011)121	1) Uwzględni wniosek grupy roboczej działającej w latach 2004-2008. 2) Zaproponowano w nim wspólną skonsolidowaną podstawę opodatkowania osób prawnych, która oznaczałaby, że przedsiębiorstwa korzystają m.in. z systemu dysponującego jednym punktem kompleksowej obsługi, w którym mogą składać wnioski o zwrot podatku. 3) Zaproponowano uprawnienie do konsolidowania wszystkich zysków i strat odnotowanych w UE. 4) Utrzymano zasadę, że państwa członkowskie otrzymałyby pełne uprawnienia w zakresie określania własnych podatków od osób prawnych.
XI 2011	Dyrektywa PS – Parent Subsidiaries Directive: <i>Dyrektywa Rady dotycząca wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich</i> , Dz. Urz. UE L 345/8	1) Dyrektywa ta jest modyfikacją <i>Dyrektywy w sprawie wspólnego opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych</i> (90/435/EWG) z późniejszymi zmianami dotyczącymi m.in. spółek europejskich i wypłat dywidend za pośrednictwem zagranicznego zakładu. 2) Ma na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend przekazywanych między spółkami mającymi siedzibę na terytorium różnych państw członkowskich.
III 2015	Komunikat Komisji: <i>Pakiet środków na rzecz zwiększenia przejrzystości</i> , COM(2015) 135	1) Zalecanie działań zmierzających do wzrostu realizacji zasad sprawiedliwego opodatkowania oraz przejrzystości podatkowej. 2) Propozycja ustanowienia dyrektywy w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji dotyczących interpretacji podatkowych między państwami członkowskimi.
III 2015	Komunikat Komisji: <i>W sprawie przejrzystości podatkowej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania</i> , COM (2015) 136	1) Zacieśnienie współpracy pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego o znaczeniu transgranicznym i zapoczątkowanie nowego, charakteryzującego się przejrzystością etapu we wzajemnych relacjach. 2) Propozycja inicjatyw wspierających plan działania na rzecz przejrzystości podatkowej w UE dotyczących oceny potencjalnych nowych wymogów w zakresie przejrzystości obowiązujących korporacje międzynarodowe, przeglądu kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw, ustalenia skali uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania.

cd. tabeli 1

1	2	3
VI 2015	Komunikat Komisji: <i>W sprawie planu działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w UE</i> , COM (2015)302	1) Plan przewiduje reformę ram opodatkowania przedsiębiorstw działających w UE w celu zwalczania nadużyć podatkowych, zagwarantowania stałych dochodów budżetowych i sprzyjania lepszemu otoczeniu biznesowemu na jednolitym rynku. 2) Zwrócenie uwagi na konieczność zgodności systemów podatkowych z przepisami dotyczącymi pomocy państwa.
I 2016	Komunikat Komisji: <i>Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Kolejne kroki na drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE</i> , COM (2016)23	1) Wskazanie konieczności wspólnego rozwiązania problemu agresywnego planowania podatkowego i jego negatywnych skutków. 2) Wzmocnienie wzajemnego mechanizmu obrony przed nadużyciami oraz zapewnienie przedsiębiorstwom większej pewności prawa.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Supera-Markowska [2010], Selera [2010, s. 164].

Łatwo zauważyć, że liczne podejmowane dotychczas działania harmonizacyjne podatku dochodowego zapewniły jedynie podstawowe minimum zasad, które powinny być przestrzegane przez kraje członkowskie, aby nie powstawały zjawiska podważające istotę jednolitego rynku wewnętrznego. Do tej pory wypracowano konsensus w zakresie trzech dyrektyw i jednej konwencji. Dyrektywy te, zmierzające do usunięcia przeszkód o charakterze podatkowym w międzynarodowej współpracy przedsiębiorstw, dotyczą wspólnego systemu opodatkowania:

- mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek z różnych krajów członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dyrektywa MR),
- mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dyrektywa PS),
- stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dyrektywa IR).

Natomiast konwencja wypracowana w 1990 r., dotycząca eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, związana jest ze zjawiskiem cen transferowych i szczególnej kontroli państw co do podatkowych skutków ich stosowania.

Nadal jednak wskazywana jest zarówno przez Komisję Europejską, jak i przedsiębiorstwa konieczność dalszych działań harmonizacyjnych odnoszących się do zasad i elementów wpływających na wysokość obciążenia podatkowego osiągniętych wyników finansowych, a szczególnie podstawy do opodatkowania. Na skutek podjętych w tym zakresie prac powstał w 2011 r. projekt dyrektywy dotyczący Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania (CCCTB). Przedstawiona koncepcja dyrektywy CCCTB pozwoliłaby ograniczyć

lub nawet całkowicie zlikwidować bariery dla prowadzenia działalności transgranicznej w ramach UE. Co ważne, wprowadzenie CCCTB byłoby korzystne dla przedsiębiorstw niezależnie od ich wielkości. Jednak nie wszystkie państwa członkowskie akceptują wprowadzenie CCCTB, co powoduje odsuwanie w czasie wprowadzenia jej rozwiązań. Pomimo oporu wielu państw członkowskich prace nad dyrektywą trwają nadal. Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego w tej sprawie (pierwsze czytanie) została przyjęta jeszcze w kwietniu 2012 r. (P7_TA(2012)0135). Komisja Europejska, chcąc wznowić i przyspieszyć negocjacje prowadzone w Radzie UE, przedstawiła w czerwcu 2015 r. strategię odnowienia wniosku w 2016 r. Przyszły wniosek ma obejmować wspólną skonsolidowaną podstawę opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, która jednak mogłaby być wprowadzana stopniowo przez kolejne państwa członkowskie. Ponadto ten dostosowany do prac OECD wniosek mógłby też przeciwdziałać negatywnie odbieranemu zjawisku konkurencji podatkowej i przedsięwzięciom zmierzającym do uchylania się od podatków.

3. Konsekwencje i oczekiwania względem harmonizacji podatków dochodowych polskich przedsiębiorców w świetle prowadzonych badań

W kontekście podjętych rozważań aktualnymi i istotnymi stają się problemy konsekwencji wprowadzenia dalszych procesów harmonizacyjnych w zakresie podatku obciążającego dochody dla polskich przedsiębiorców oraz ich oczekiwań względem kolejnego, po podatkach pośrednich, etapu harmonizacji systemów podatkowych.

Poszukując odpowiedzi na pytanie o konsekwencje dla przedsiębiorców wprowadzenia wspólnej podstawy opodatkowania jako kolejnego elementu harmonizacji systemów podatkowych, należy szczególnie zwrócić uwagę na wynikającą z tego tytułu zmianę obciążeń podatkowych, a w szczególności skutki w zakresie kształtowania wielkości podstawy do opodatkowania, skutki spowodowane formułą podziału oraz skutki w zakresie efektywnego obciążenia podatkowego. W ramach toczącej się w tym zakresie debaty przeprowadzono w ciągu ostatnich kilku lat badania, które dotyczyły również polskich przedsiębiorstw. Zasadnicze wyniki prowadzonych badań przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Wpływ proponowanych rozwiązań w zakresie dyrektywy CCCB na zmianę obciążeń podatkowych przedsiębiorstw

Autorzy badania	Wpływ na obciążenie podatkowe	Metoda badania
Wpływ Dyrektywy na zmianę podstawy do opodatkowania i efektywnego obciążenia podatkowego		
Spendel, Ortmann-Babel, Zinn i Matenaer [2012]	<ul style="list-style-type: none"> • wzrost podstawy opodatkowania w dużych przedsiębiorstwach o 0,48%, w sektorze MSP – o 3,42% • spadek efektywnego obciążenia podatkowego o 0,44% zdeterminowany następującymi czynnikami (oddzielny wpływ): <ul style="list-style-type: none"> – wzrost poziomu amortyzacji – o 0,45% – wzrost wartości wyceny zapasów – 0,32% – spadek innych rezerw – 1,17% – wzrost kosztów dystrybucji zysków – 0,21% • spadek efektywnego obciążenia podatkowego wg branż: <ul style="list-style-type: none"> – handel – 1,14% – budownictwo – 0,46% – energia – 0,09% – przemysł – 0,28% 	<ul style="list-style-type: none"> • symulacja oparta na Modelu Europejskiego Analitycznego Podatkowego • kilka tysięcy przedsiębiorstw różnych branż i wielkości • wykorzystano sprawozdania finansowe
Cline, Neubig, Philips, Sanger i Walsh [2011]	<ul style="list-style-type: none"> • spadek zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego: <ul style="list-style-type: none"> – w wariantcie obowiązkowym spadek o 0,6% – ok. 39 mln EUR – w wariantcie dobrowolnym spadek o 1% – ok. 63 mln EUR • spadek efektywnego obciążenia podatkowego: <ul style="list-style-type: none"> – w wariantcie obowiązkowym spadek o 2% – w wariantcie dobrowolnym spadek o 3,2% 	<ul style="list-style-type: none"> • symulacja statyczna • kilkanaście przedsiębiorstw międzynarodowych • wykorzystano sprawozdania finansowe
Komisja Europejska [2011]	<ul style="list-style-type: none"> • spadek podstawy opodatkowania o 3,18% 	<ul style="list-style-type: none"> • symulacja dynamiczna – Model Równowagi Ogólnej CORTAX
Wpływ Dyrektywy na zmianę podstawy do opodatkowania z uwzględnieniem formuł podziału		
Komisja Europejska [2011]	<p>uwzględniając formuły podziału oparte na kosztach pracy, liczbie zatrudnionych, poziomie aktywów i sprzedaży:</p> <ul style="list-style-type: none"> • spadek obciążenia podatkowego grupy międzynarodowe, sektor przemysłowy – od 9,4% do 30,1%; grupy międzynarodowe, sektor finansowy – od 14,5% do 28,9% • wzrost obciążenia podatkowego grupy międzynarodowe, sektor finansowy – od 3,9% do 8,6% 	<ul style="list-style-type: none"> • symulacja dynamiczna – Model Równowagi Ogólnej CORTAX • kilkanaście przedsiębiorstw międzynarodowych • wykorzystano sprawozdania finansowe

Źródło: Leszczyłowska [2013, s. 151-155].

W świetle prowadzonych przez ośrodki naukowe badań zarówno na zlecenie Komisji Europejskiej, jak i rządów państw członkowskich należy zauważyć, że ocena skutków w zakresie obciążeń przedsiębiorstw jest niejednoznaczna. Skutki podatkowe są zróżnicowane w zależności od cech przedsiębiorstw, zarówno co do kierunku zmian, jak i ich skali.

O opinię dotyczącą funkcjonowania przedsiębiorstw na jednolitym rynku europejskim zapytano także polskich przedsiębiorców¹. W świetle uzyskanych z 57 przedsiębiorstw wyników badania ankietowego można stwierdzić, że również w znaczącej mierze polskie przedsiębiorstwa uważają, że różnice w konstrukcji podatków dochodowych w państwach członkowskich UE mają istotny wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstw w ramach jednolitego rynku europejskiego. Rozkład opinii uzyskanych od badanych przedsiębiorstw przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Oddziaływanie różnic w zakresie konstrukcji podatków dochodowych w państwach członkowskich UE na warunku funkcjonowania na jednolitym rynku europejskim

Wyszczególnienie*	Liczba wskazań	Udział %
Zakłócają swobodny przepływ towarów	13	22,8
Zakłócają swobodę świadczenia usług	11	19,3
Zakłócają swobodny przepływ osób	8	14,0
Zakłócają swobodny przepływ kapitału	2	3,5
Nie mają wpływu na funkcjonowanie jednolitego rynku	7	12,3
Brak opinii	31	54,4
Razem	72	100,0

* Możliwa więcej niż jedna odpowiedź.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Wśród opinii wyrażonych przez badane przedsiębiorstwa tylko 7 wskazało na brak wpływu różnic w opodatkowaniu dochodów na funkcjonowanie jednolitego rynku. Na brak oddziaływania wskazywały przede wszystkim przedsiębiorstwa małe, o krótkim okresie działalności i o regionalnym zasięgu działalności. Na zakłócenia wskazywano 34 razy. Zakłócenia identyfikowały przede wszystkim podmioty średnie o ponad 5-letnim okresie działalności gospodarczej, których zasięg działalności dotyczył rynku zarówno ogólnokrajowego, jak i międzynarodowego. Przedsiębiorcy wskazywali, że różnice w zakresie konstrukcji

¹ Badanie przeprowadzono w ramach realizacji projektu badawczego „Opodatkowanie przychodów i dochodów gospodarczych w warunkach jednolitego rynku europejskiego” realizowanego w Katedrze Finansów Publicznych Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach.

podatków dochodowych w państwach członkowskich UE przyczyniają się przede wszystkim do:

- powstawania luk prawnych umożliwiających unikanie podatku (36,8% wskazań),
- tworzenia warunków do nielegalnego uchylania się od podatku (19,3% wskazań),
- nasilają zjawisko podwójnego opodatkowania dochodów (19,3% wskazań),
- potęgowania negatywnych skutków konkurencji podatkowej (26,3% wskazań),
- stwarzania preferencji dla działalności prowadzonej przez podmioty krajowe w stosunku do podmiotów z innych państw członkowskich (8,8% wskazań),
- stwarzania preferencji dla podmiotów z innych państw członkowskich w stosunku do podmiotów krajowych (12,3% wskazań).

Badane przedsiębiorstwa w 52,5% przypadków postrzegały regulacje dotyczące podatku dochodowego w Polsce jako mniej korzystne niż w innych krajach UE, w 22,0% uznały różnice jako nieistotne dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Żadne z badanych przedsiębiorstw nie wskazało na obowiązujące w Polsce regulacje jako bardziej korzystne niż w innych krajach UE.

Przedsiębiorcy zostali również zapytani o postrzeganie różnic w zakresie konstrukcji podatków dochodowych w państwach członkowskich w aspekcie ich wpływu na procesy decyzyjne i sytuację finansową w badanych przedsiębiorstwach. Badane przedsiębiorstwa dokonały oceny tego wpływu w kategoriach szans i zagrożeń dla ich działalności. Otrzymane odpowiedzi przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Wpływ różnic w zakresie konstrukcji podatków dochodowych w państwach członkowskich UE na decyzje i sytuację finansową badanych przedsiębiorstw

Obszar oddziaływania*	Szansa		Zagrożenie	
	Liczba wskazań	%	Liczba wskazań	%
Decyzje o miejscu prowadzenia działalności	15	15,9	7	13,0
Decyzje o pozyskaniu kapitału	16	17,2	5	9,3
Decyzje o lokowaniu kapitału	5	5,3	5	9,3
Decyzje o lokalizacji inwestycji bezpośrednich	9	9,6	7	13,0
Wynik finansowy	13	13,8	9	16,6
Płynność finansowa	11	11,7	9	16,6
Ryzyko finansowe	7	7,4	9	16,6
Ekspansja przedsiębiorstwa	18	19,1	3	5,6
Razem	94	100	54	100

* Możliwa więcej niż jedna odpowiedź.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Wśród przedsiębiorstw, które wskazywały na zakłócenia funkcjonowania na jednolitym rynku spowodowane różnicami w zakresie konstrukcji podatków dochodowych, jak i tych, które w tym zakresie nie wyraziły opinii, różnice te odbierane były zarówno jako szansa dla ich funkcjonowania (94 wskazania), jak i zagrożenie (54 wskazania). Najczęściej jako szansę dla ich funkcjonowania wynikającą z różnic w konstrukcji opodatkowania dochodów przedsiębiorcy wskazywali obszary: możliwości ekspansji przedsiębiorstwa (19,1% wskazań), decyzji o pozyskiwaniu kapitału (17,2% wskazań) i decyzji o miejscu prowadzenia działalności (15,9% wskazań). Przedsiębiorcy również postrzegali jako szansę oddziaływanie różnic w opodatkowaniu dochodów w obszarze kształtowania wyniku finansowego i utrzymania płynności finansowej. Równocześnie jako zagrożenie, chociaż z mniejszą częstotliwością, spowodowane różnicami w konstrukcji podatków dochodowych przedsiębiorcy postrzegali obszary kształtowania wyniku finansowego, utrzymania płynności i ryzyka finansowego.

Na tym tle ciekawe wydają się uzyskane odpowiedzi dotyczące procesu harmonizacji w zakresie podatków dochodowych. Wśród badanych przedsiębiorstw aż 74,1% opowiedziało się za podjęciem działań zmierzających do ich harmonizacji, wskazując równocześnie, że procesy harmonizacji w zakresie podatków dochodowych mogą przyczynić się do zapobiegania:

- naruszeniu zagwarantowanych form wolności gospodarczej (19,6% wskazań),
- dyskryminacji podmiotów krajowych wobec zagranicznych (48,2% wskazań),
- dyskryminacji podmiotów zagranicznych wobec krajowych (12,5% wskazań),
- zjawisku podwójnego opodatkowania (25% wskazań),
- nieuczciwej konkurencji podatkowej (62,5% wskazań).

Na uwagę zasługuje również fakt, że badane przedsiębiorstwa w zdecydowanej większości (71,9%) wskazywały, iż procesów harmonizacyjnych nie można ograniczyć jedynie do stawek podatkowych, przy czym głosy co do przyjęcia zasad opodatkowania dochodów były podzielone w zasadzie po równo. Za przyjęciem koncepcji opodatkowania dochodów przedsiębiorstw według zasady rezydencji opowiedziało się 47,6% przedsiębiorstw i tyleż samo za wypracowaniem wspólnej koncepcji ustalania podstawy opodatkowania, wskazując przy tym, aby tak określić reguły opodatkowania, by odnosiły się do wszystkich przedsiębiorstw, bez względu na rozmiar i zakres terytorialny prowadzenia działalności.

Podsumowanie

Chociaż dyskusja nad realizacją zasady międzynarodowej harmonizacji w obszarze opodatkowania trwa już ponad pół wieku, to podejmowane dotychczas działania w tym zakresie w UE doprowadziły do przyjęcia trzech dyrektyw i jednej konwencji. Jednak dopiero działania związane z wprowadzeniem wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawy opodatkowania zapoczątkowane w 2011 r. mają przyczynić się do zwiększenia stopnia integracji gospodarczej przez ograniczenie lub nawet całkowite zlikwidowanie barier dla prowadzenia działalności transgranicznej w ramach UE. Nadal więc podatki dochodowe stanowią istotny czynnik kształtujący decyzje o miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, poziom zatrudnienia, przekształcenia strukturalne czy decyzje kapitałowe przedsiębiorstw.

Polskie przedsiębiorstwa, szczególnie posiadające doświadczenia międzynarodowe, dostrzegają skutki różnicowania zasad opodatkowania dochodów między państwami członkowskimi UE, a przede wszystkim negatywne skutki konkurencji podatkowej, tworzenie warunków do unikania podatków oraz uchylania się od ich płacenia, czy nasilające się zjawisko podwójnego opodatkowania. Niezakończony proces międzynarodowej harmonizacji podatków dochodowych w UE może być także źródłem szans dla przedsiębiorstw, szczególnie w obszarze ekspansji na rynki innych państw, pozyskania kapitału czy wyboru miejsca prowadzenia działalności. Równocześnie badane podmioty wskazują, że proces dalszej harmonizacji w opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw jest konieczny i nie powinien on dotyczyć jedynie stawek podatkowych, a jego zakończenie powinno przyczynić się przede wszystkim do ograniczenia dyskryminacji podatkowej, nieuczciwej konkurencji podatkowej czy podwójnego opodatkowania dochodów.

Literatura

Dolata S. (2009), *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.

Dolata S. (2007), *Problemy harmonizacji podatków i systemów podatkowych* [w:] S. Dolata (red.), *Gospodarka Polski po wejściu do Unii Europejskiej*, Akademia Polonijna Wydawnictwo Educator, Częstochowa.

Famulska T. (2007), *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.

Gomułowicz A., Małecki J. (2002), *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.

- Gomułowicz A. (2001), *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Kuraś Z. (2009), *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Gdańskie. Wizje i Rzeczywistość, t. VI, Gdańska Wyższa Szkoła Humanistyczna, Gdańsk.
- Leszczyłowska A. (2013), *Wspólna europejska podstawa opodatkowania a obciążenia podatkowe przedsiębiorstw w Polsce*, „Finanse”, nr 1.
- Oreżiak L. (2004), *Finanse Unii Europejskiej*, WN PWN, Warszawa.
- Oreżiak L. (2007), *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa.
- Selera P. (2010), *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Supera-Markowska M. (2010), *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa.
- Wróbel A. (red.) (2012), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa.

IMPLEMENTATION OF THE INTERNATIONAL HARMONIZATION PRINCIPLE OF TAX SYSTEMS – CURRENT STATE AND EXPECTATIONS OF ENTREPRENEURS

Summary: Implementation of the international harmonization principle of tax systems is a natural consequence of respecting the principle of the entrepreneurship freedom in the European Union. The aim of the article is to present the current situation and business expectations regarding the implementation of the international harmonization principle of tax systems, with particular emphasis on the corporate income tax. The article presents the essence of this rule, the course and scope of the harmonization process in terms of the corporate income taxes and the consequences and expectations regarding this process by Polish companies.

Keywords: single market, harmonization of tax systems, corporate income tax.