

Edyta Małecka-Ziemińska

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

e.malecka@ue.poznan.pl

EWOLUCJA I SKUTKI FISKALNE OPODATKOWANIA PODATKOWYCH GRUP KAPITAŁOWYCH W POLSCE

Streszczenie: W opracowaniu podjęto problem opodatkowania grup kapitałowych na zasadzie jedności gospodarczej. W Polsce takie opodatkowanie grup spółek wprowadzono do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych już w 1996 roku. W ciągu lat warunki takiego opodatkowania istotnie się zmieniły. Celem opracowania jest przedstawienie ewolucji zasad opodatkowania podatkowych grup kapitałowych w Polsce oraz zbadanie skutków fiskalnych tych zmian. W pierwszej kolejności przedstawiono teorie opodatkowania grup spółek, a następnie regulacje w tym zakresie obowiązujące w Polsce. Scharakteryzowano warunki powoływania i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych, a także wskazano zalety oraz wady ich opodatkowania podatkiem dochodowym. W drugiej części opracowania analizie poddano liczbę podatkowych grup kapitałowych, a także ich dochód, podatek należny, efektywną stopę oraz saldo rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych. W podsumowaniu sformułowano rekomendacje odnośnie do regulacji w zakresie podatkowych grup kapitałowych oraz przedstawiono wnioski dotyczące skutków fiskalnych ich opodatkowania podatkiem dochodowym.

Słowa kluczowe: podatkowa grupa kapitałowa, opodatkowanie na zasadzie jedności gospodarczej, podatek dochodowy od osób prawnych, skutki fiskalne.

Klasyfikacja JEL: G38; H25; H30; K34.

EVOLUTION AND FISCAL CONSEQUENCES OF THE TAXATION OF CORPORATE GROUPS IN POLAND

Abstract: This paper discusses the issue of the taxation of corporate groups on the basis of an economic unit. In Poland this type of taxation was introduced into Corporate Income Tax law in 1996. Since that time, the related regulations have changed

significantly. The main aim of this paper is to present the evolution in these regulations and to examine the fiscal impact of the introduced changes. The study begins with an introduction to the theory of corporate group taxation. This is followed by a description of the current regulations in Poland. Next, the conditions under which corporate groups can be established and operate are presented, along with an extended analysis of the advantages and disadvantages related to the application of corporate income tax to such groups of companies. The second part of the paper contains a list and a quantitative analysis of corporate groups in Poland, including such factors as their income, tax paid, effective tax rate and balance related to corporate tax. The paper ends with some recommendations relating to regulations concerning the taxation of corporate groups in Poland and conclusions about the fiscal impact of the income tax applied to them.

Keywords: corporate groups, taxation on the basis of an economic unit, corporate income tax, fiscal consequences.

Wstęp

W warunkach postępującej globalizacji zjawisk gospodarczych i rosnącej konkurencji przedsiębiorstw naturalną praktyką stało się łączenie spółek w wielopodmiotowe struktury organizacyjne, nazywane holdingami, koncernami czy też grupami kapitałowymi (w zależności od rodzaju powiązań między nimi i sposobu zarządzania). Jedną z przesłanek tworzenia grup kapitałowych jest dążenie do wykorzystania przywilejów podatkowych przysługujących takim grupom w niektórych państwach [Krzakiewicz, Cyfert i Małewska 2004, s. 61].

Daniny publiczne, w tym zwłaszcza podatki, stanowią poważne obciążenie dla wszystkich przedsiębiorców. Stąd poszukują oni legalnych, a niekiedy również nielegalnych bądź przynajmniej wątpliwych z prawnego punktu widzenia, sposobów zmniejszenia tego ciężaru. W gruncie rzeczy chodzi o optymalizację, a więc o jak najniższe podatki w danych warunkach gospodarowania i przy danym akceptowalnym ryzyku podatkowym. Działania te nabierają szczególnego znaczenia w warunkach kryzysu gospodarczego. W warunkach wzrostu gospodarczego polityka podatkowa przedsiębiorstw koncentruje się przede wszystkim na obniżeniu obciążenia podatkowego transakcji związanych z ekspansją gospodarczą, natomiast w czasach kryzysu gospodarczego planowanie podatkowe skierowanie jest głównie na racjonalizację i restrukturyzację procesów gospodarczych [Wyciśłok 2013, s. 406]. W przypadku spółek wchodzących w skład grupy kapitałowej jednym z narzędzi takiej optymalizacji może być utworzenie podatkowej grupy

kapitałowej (PGK). W Polsce opodatkowanie grup kapitałowych na zasadzie jedności gospodarczej możliwe jest od 1996 roku, jednak warunki takiego opodatkowania od tego roku istotnie się zmieniły. Celem opracowania jest przedstawienie ewolucji zasad opodatkowania podatkowych grup kapitałowych w Polsce oraz zbadanie skutków fiskalnych tych zmian. Stąd analizie poddana zostanie: liczba podatkowych grup kapitałowych w latach 1996–2012, ich dochód, podatek należny oraz efektywna stopa podatku dochodowego od osób prawnych w latach 1999–2012, a także ich saldo rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2006–2012. Rok 2012 kończy analizę ze względu na opóźnienia w publikacji danych, natomiast różne pierwsze badane lata wynikają z tego, że Ministerstwo Finansów w różnym okresie rozpoczęło gromadzenie odnośnych danych.

1. Ewolucja opodatkowania podatkowych grup kapitałowych w Polsce

Zasadniczo można wyróżnić dwie teorie opodatkowania grup spółek: teorię rozdziału oraz teorię jedności gospodarczej. Zgodnie z pierwszą teorią spółki tworzące grupę powinny być opodatkowane oddzielnie z uwagi na: odrębną osobowość prawną poszczególnych spółek tworzących grupę, a także teorię dochodu, zgodnie z którą dochód może być przypisany tylko osobom fizycznym lub prawnym, natomiast nie jednostce utworzonej wyłącznie na podstawie kryteriów gospodarczych [Gomułowicz i Małecki 2013, s. 600–603]. W teorii rozdziału przyjmuje się prymat aspektów prawnych nad ekonomicznymi. Odrębne opodatkowanie podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej powoduje określone skutki podatkowe, a mianowicie wymaga przestrzegania zasady długości ramienia / zasady dystansu (*arm's length principle*), która oznacza, że powiązane podmioty muszą we wzajemnych stosunkach gospodarczych traktować się tak, jakby były niezależnymi od siebie podmiotami – nie ma zatem możliwości stosowania we wzajemnych transakcjach cen odbiegających od cen rynkowych, a także oznacza to brak możliwości wzajemnego pokrywania strat jednej spółki grupy kapitałowej dochodem drugiej spółki tej samej grupy. W tym przypadku przysługuje tylko prawo międzyokresowego pokrywania strat, a w konsekwencji może dojść – z punktu widzenia grupy – do opodatkowania dochodu, który w ogóle nie powstał.

Zgodnie z teorią jedności gospodarczej na grupę kapitałową można jednak spojrzeć jak na całość, jeśli weźmie się pod uwagę wspólny cel gospodarczy spółek tworzących grupę. W tym przypadku występuje prymat aspektów gospodarczych nad aspektami prawnymi. Traktowanie grupy kapitałowej na

plaszczyźnie podatkowej jako jedności ma wiele zalet, gdyż pozwala na [Litwińczuk 2013, s. 229–231]: uniknięcie wielokrotnego opodatkowania dywidend (przekazywane pomiędzy spółkami tworzącymi grupę dywidendy są traktowane tak, jak gdyby pewne składniki zysku były przesuwane między zakładami tego samego przedsiębiorstwa); łączenie dla celów podatkowych wyników finansowych spółek grupy; wyeliminowanie opodatkowania zysków nieosiągniętych w ramach grupy (w teorii jedności gospodarczej obroty wewnątrz grupy mają z podatkowego punktu widzenia neutralny charakter, a zysk zostaje osiągnięty dopiero wtedy, gdy towar wyjdzie z obrotu wewnątrz grupy); niestosowanie przepisów dotyczących podmiotów powiązanych (transakcje między spółkami grupy nie podlegają regulacjom dotyczącym cen transferowych).

Przedstawione przesłanki przesądziły o tym, że w większości państw Unii Europejskiej (UE) obowiązują regulacje umożliwiające łączne opodatkowanie grup kapitałowych. Prawo w tym zakresie nie podlega jednak harmonizacji i w rezultacie obowiązują różne rozwiązania odnośnie do opodatkowania grup spółek, w tym system jedności podatkowej (*fiscal unity system*), system ulgi grupowej (*group relief system*) czy też system aportu grupowego (*group contribution system*) (szerzej na temat tych systemów: [Litwińczuk 2013, s. 231]). Opodatkowanie grup spółek będzie natomiast regulowane prawem unijnym dopiero w przypadku uchwalenia dyrektywy dotyczącej wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB).

W Polsce opodatkowanie grup kapitałowych na zasadzie jedności gospodarczej wprowadzono do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updog) już w 1996 roku [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 1a]. Ustawa ta zawiera regulacje odnoszące się do warunków tworzenia oraz funkcjonowania, a także zasad opodatkowania PGK podatkiem dochodowym od osób prawnych (pdop). Upodmiotowienie PGK ma miejsce tylko na gruncie tej ustawy. Spółki tworzące taką grupę zachowują natomiast podmiotowość podatkową w zakresie innych podatków, co prowadzi do powstania pewnego rodzaju dualizmu w sferze ich sytuacji podatkowej. Podatkowe grupy kapitałowe podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. Stosuje się do nich wprost wszystkie przepisy ustawy normującej ten podatek, z tym że ustawa ta zawiera także przepisy szczególne odnoszące się tylko do PGK [Gil i Waclawczyk 2012, s. 9–10; Wycisłok 2013, s. 74]. W przypadku PGK przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest osiągnięty przez nią w roku podatkowym dochód stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat. Spółki tworzące PGK odpowiadają też solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres istnienia grupy [Ustawa z 15 lutego 1992, art. 1a ust. 14, 7a ust. 1].

Podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium RP, jeżeli:

- Przeciętny kapitał zakładowy (określony zgodnie z art. 16 ust. 7 updog), przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 1 mln zł (do końca 2000 roku PGK mogły tworzyć wymienione spółki, jeżeli kapitał zakładowy (akcyjny) poszczególnych spółek wynosił co najmniej 1 mln zł lub jeżeli suma kapitałów zakładowych (akcyjnych) wszystkich spółek powodowała, że przeciętny kapitał zakładowy (akcyjny) przypadający na każdą z tych spółek był nie niższy niż 1 mln zł).
- Jedna ze spółek, zwana spółką dominującą, posiada bezpośredni 95% (do końca 2000 roku – 100%) udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych spółkami zależnymi, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji.
- Spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę.
- W spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa (do końca 2000 roku spółki – przed utworzeniem podatkowej grupy kapitałowej – nie mogły mieć zaległych zobowiązań, do których stosowano przepisy najpierw o zobowiązaniach podatkowych, a od 1999 roku – Ordynacji podatkowej). Od 2004 roku warunek ten złagodzone, gdyż uważa się go za spełniony również wówczas, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokonuje korekty deklaracji podatkowej i ureguje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami w terminie 14 dni od dnia złożenia korekty deklaracji albo w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, określającej wysokość zobowiązania.

Umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne musi: posiadać formę aktu notarialnego, opiewać na okres co najmniej 3 lat podatkowych oraz zostać zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego, co podlega ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Ponadto musi ona zawierać co najmniej: 1) wykaz spółek tworzących PGK oraz wysokość ich kapitału zakładowego; 2) informację o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym w spółce dominującej i w spółkach zależnych tworzących PGK, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek; 3) określenie czasu trwania umowy; 4) wskazanie spółki reprezentującej PGK w zakresie

obowiązków wynikających z updog oraz z Ordynacji podatkowej (spółce tej nie przysługuje jednak wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od grupy); 5) określenie przyjętego roku podatkowego.

Po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę dodatkowo nie mogą: korzystać ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw¹, a także pozostawać w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11 updog, z podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej. Chodzi tu o powiązania o charakterze kapitałowym, rodzinnym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy, z których powodu ustalone lub narzucone zostaną warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Przyjmuje się jednak powszechnie, że warunek ten nie oznacza w ogóle braku możliwości pozostawania przez uczestników PGK w związkach z innymi podmiotami powiązanymi niewchodzącymi w jej skład, tylko wymaga, aby warunki transakcji z tymi podmiotami były ustalone na warunkach rynkowych [Wycisłok 2013, s. 77].

Główną barierą tworzenia podatkowych grup kapitałowych jest jednak warunek osiągnięcia przez nie określonej dochodowości. Od 2004 roku PGK musi osiągać za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach (określony zgodnie z art. 7a ust. 1 updog) w wysokości co najmniej 3%. W ciągu lat w zakresie tego warunku wprowadzono też najbardziej istotne zmiany. W pierwszym roku obowiązywania przepisów o PGK – 1996 roku – nie był określony wskaźnik dochodowości, lecz istniał wymóg przeznaczania 50% dochodu po opodatkowaniu grupy, jednocześnie jednak nie mniej niż 20% sumy dochodów do opodatkowania poszczególnych spółek, bez pomniejszenia jej o straty pozostałych spółek tworzących tę grupę, na inwestycje. Ponieważ warunek inwestycyjny nadmiernie ograniczał swobodę decyzyjną podmiotów wchodzących w skład grupy, zastąpiono go już od 1997 roku wskaźnikiem dochodowości, który początkowo wynosił 8%, od 2001 roku 6%, a od 2004 roku – 3%.

Zarówno pierwotny wymóg inwestycyjny, jak i obecny warunek dochodowości nie korespondują z przesłankami nadania grupom kapitałowym specjalnego statusu podatkowego. Wątpliwości budzi również warunek posiadania przez spółkę dominującą wyłącznie udziału bezpośredniego w spółkach

¹ Chodzi o: Ustawę z 8 września 2000 r. oraz Ustawę z 28 sierpnia 1997 r.

zależnych [Litwińczuk 2013, s. 237]. W literaturze przedmiotu formułowana jest nawet hipoteza, że wprowadzenie przepisów o opodatkowaniu grup kapitałowych na zasadzie jedności gospodarczej było motywowane zaspokojeniem przedakcesyjnych żądań UE, a zaproponowana konstrukcja stanowiła jedynie pozorną instytucję prawa podatkowego [Falencikowski 2004, s. 210]. Zważywszy jednak na termin wprowadzenia przepisów dotyczących PGK, lokujący się w okresie obowiązywania ulg inwestycyjnych (1994–1999), można też przypuszczać, że zamierzeniem ustawodawcy było – poprzez przyznanie prawa do sumowania dochodów spółek kapitałowych – stymulowanie ich do podejmowania inwestycji w większym zakresie [Ickiewicz 2009, s. 166].

Biorąc pod uwagę szczególne regulacje dotyczące opodatkowania PGK, można wskazać następujące zalety działania w takiej strukturze. W początkowym okresie obowiązywania przepisów o PGK możliwość sumowania dochodów spółek tworzących taką grupę stwarzała podstawę do większych nakładów na inwestycje, które w latach 1994–1999 były premiowane ulgami inwestycyjnymi.

Upodmiotowienie grupy kapitałowej w prawie podatkowym skutkuje prawem natychmiastowego (w roku poniesienia) pokrywania strat jednych spółek wchodzących w skład grupy dochodami innych spółek tej samej grupy. W przypadku pozostałych podmiotów prawo to jest ograniczone tylko do podmiotu, który poniósł stratę, który może ją rozliczyć w pięciu kolejnych latach podatkowych, przy czym wysokość odliczenia w jednym roku nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Do końca 2006 roku w przypadku PGK nie występowało opodatkowanie dywidend wypłacanych przez spółki zależne spółce dominującej. Od 2007 roku nastąpiła zmiana zasad opodatkowania dywidend, uzależniająca zwolnienie ich z opodatkowania od wysokości posiadanego udziału – obecnie minimum 10% (od 2009 roku) i okresu ich posiadania – co najmniej 2 lata. Spółka dominująca PGK zawsze spełnia te warunki.

Spółki PGK nie są objęte przepisami o cenach transferowych, w związku z czym nie mają obowiązku traktowania siebie tak, jakby były niezależnymi podmiotami gospodarczymi, tzn. w transakcjach wewnętrznych mogą stosować ceny odbiegające od cen rynkowych (ceny transferowe). Nie ma zatem potrzeby zawierania kosztownych i czasochłonnych uprzednich porozumień cenowych oraz sporządzania pracochłonnej dokumentacji podatkowej takich transakcji. Spółki tworzące PGK nie są także narażone na korektę osiąganych zysków i ponoszonych strat w wyniku kontroli podatkowej bądź skarbowej. Nie występuje również konieczność rozliczeń cen transferowych ze skutkiem wstecznym w przypadku utraty statusu PGK [Wyciśłok 2013, s. 76, 78].

Przed urzędem skarbowym PGK reprezentuje jedna spółka, wybrana przez grupę kapitałową, co prowadzi do uproszczenia rozliczeń podatkowych. Właściwość naczelnika urzędu skarbowego dla PGK określa się według siedziby tej spółki.

Z kolei do czynników zniechęcających do działania w tej formie podatkowej należy zaliczyć:

- 1) wymóg osiągania określonej dochodowości (trzeba jednak podkreślić, że w trakcie lat istotnie został on złagodzony z 8% do 3% – od 2004 roku); w rezultacie powołanie takiej grupy ma sens, gdy tworzą ją spółki osiągające dochody i ponoszące straty, przy czym nie mogą one być tak wysokie, aby uniemożliwić osiągnięcie wymaganego wskaźnika dochodowości;
- 2) brak możliwości pokrywania z dochodu podatkowej grupy kapitałowej strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy (nie ma prawa do ich odliczenia także sama spółka wchodząca w skład grupy);
- 3) brak możliwości pokrywania z dochodu poszczególnych spółek straty poniesionej przez podatkową grupę kapitałową w razie upływu okresu obowiązywania umowy lub po utracie statusu podatkowej grupy kapitałowej;
- 4) wymóg posiadania przez spółkę dominującą wyłącznie bezpośredniego udziału w spółkach zależnych, co wyklucza z grupy spółki, w których spółka dominująca posiada udział pośredni;
- 5) wymóg niepozostawiania w związkach o charakterze kapitałowym, rodzinnym, majątkowym lub wynikających ze stosunku pracy z podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, w wyniku czego ustalone lub narzucone zostaną warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty;
- 6) brak regulacji prawnych w zakresie ustalania i opodatkowania dochodu wypłacanego udziałowcom mniejszościowym (ustalany jest wyłącznie dochód po opodatkowaniu dla całej grupy kapitałowej, a nie dla poszczególnych jej spółek); spółkom, które chcą zawiązać PGK pozostaje zatem wykup akcji (udziałów) udziałowców mniejszościowych w celu umorzenia [Litwińczuk 2013, s. 237].

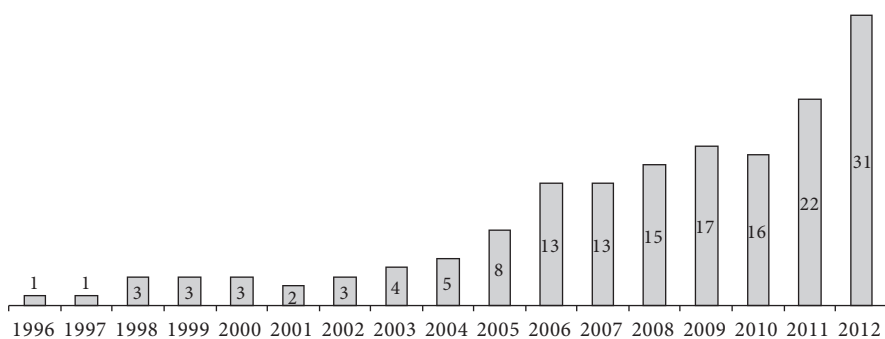
Formułowane są także wątpliwości co do zgodności przepisów dotyczących PGK w Polsce z regulacjami UE, które gwarantują swobodę przedsiębiorczości i swobodę zakładania przedsiębiorstw zależnych w państwach członkowskich UE [Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 49 i 54]. PGK mogą bowiem utworzyć wyłącznie spółki kapitałowe z siedzibą w Polsce, a ponadto niedopuszczalne są powiązania kapitałowe lub personalne spółek tworzących taką strukturę z podmiotem działającym za granicą,

w wyniku czego ustalone lub narzucone zostaną warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty [Ickiewicz 2009, s. 167]. Warto jednak zauważyć, że opodatkowaniem przewidzianym dla grup spółek rzadko obejmowane są spółki córki mające siedzibę za granicą (*worldwide consolidation*). Występuje ono jedynie w Austrii (od 2005 roku), we Włoszech oraz Danii i Francji (na restrykcyjnych warunkach). Na potrzebę przestrzegania zasady proporcjonalności i umożliwienia odliczenia straty w ramach grupy spółek w sytuacji, kiedy możliwość rozliczenia straty w państwie siedziby przedsiębiorstwa zależnego została wyczerpana, zwrócił natomiast uwagę Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 13 grudnia 2005 roku w sprawie C-446/03 Marks & Spencer [Litwińczuk 2013, s. 232]. Jednocześnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 25 lutego 2010 roku w sprawie C-337/08 stwierdził jednak, że przywołane przepisy unijne nie stanowią przeszkody w stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej prawo utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, uniemożliwiając jednocześnie utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim [Moczyłowska i Prelicz 2012, s. 20 i 21]. Transgraniczne wyrównanie strat przewiduje natomiast projektowana dyrektywa dotycząca wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB). W tym przypadku korzyści w postaci automatycznego wyrównywania strat jednych spółek dochodami innych spółek grupy bez żadnych ograniczeń oraz niepobierania podatków u źródła od jakichkolwiek płatności dokonywanych pomiędzy spółkami grupy (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) będą mogły uzyskać także grupy obejmujące spółki z siedzibą w różnych państwach członkowskich, spełniające warunki wymagane dla konsolidacji.

2. Skutki fiskalne opodatkowania podatkowych grup kapitałowych w Polsce

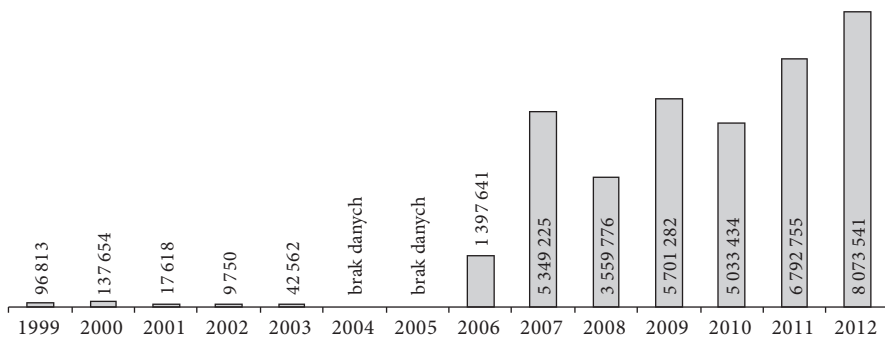
Zmiany warunków tworzenia i funkcjonowania PGK wpłynęły na ich liczbę, a w konsekwencji na wysokość płaconego przez nie podatku dochodowego od osób prawnych (rysunki 1–3).

Ze względu na wymogi stawiane zarówno przed powołaniem, jak i po zawiązaniu PGK, struktura ta nie cieszy się dużym zainteresowaniem, o czym świadczy niewielka liczba takich grup. W 1996 roku rozpoczęła działalność tylko jedna PGK. Zastąpienie warunku inwestycyjnego warunkiem



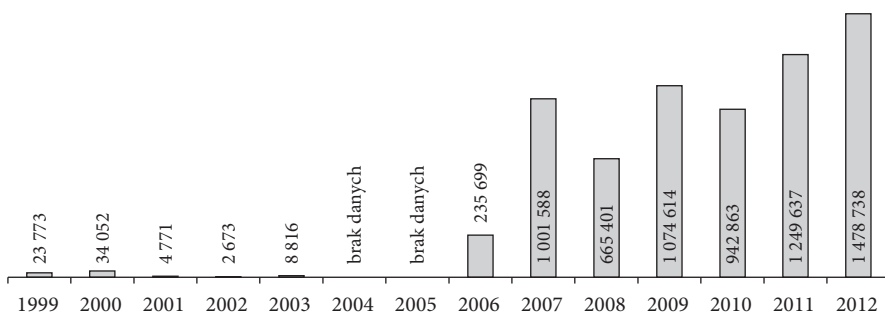
Rysunek 1. Liczba podatkowych grup kapitałowych w latach 1996–2012

Źródło: Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów oraz [Ministerstwo Finansów 2004–2013; Falencikowski 2004, s. 206]



Rysunek 2. Dochód podatkowych grup kapitałowych w latach 1999–2012 (w tys. zł)

Źródło: Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów oraz [Ministerstwo Finansów 2004–2013]



Rysunek 3. Podatek należny podatkowych grup kapitałowych w latach 1999–2012 (w tys. zł)

Źródło: Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów oraz [Ministerstwo Finansów 2004–2013]

dochodowości, przy jednoczesnym określeniu go na bardzo wysokim poziomie 8%, spowodowało, że w następnym roku (1997) liczba PGK się nie zwiększyła. Nawet w warunkach wyraźnego spowolnienia gospodarczego, gdy wzrasta liczba podmiotów ponoszących straty, co z reguły sprzyja tworzeniu PGK, warunek dochodowości skutecznie ograniczał zainteresowanie powoływaniem takich struktur. Przykładowo, w latach 2001 i 2002, gdy tempo wzrostu PKB wyniosło zaledwie 1,2% i 1,4% [GUS], działały tylko, odpowiednio, 2 i 3 takie grupy. Wzrost liczby PGK w kolejnych latach – już przy obniżonym wskaźniku dochodowości do 3% – jak można domniemywać, motywowany był sytuacją finansową i dążeniem do skorzystania z tarczy podatkowej, jaką umożliwia ta struktura.

Stopniowy wzrost liczby PGK znalazł swoje odzwierciedlenie we wzroście dochodu do opodatkowania tych grup oraz płaconego przez nie podatku dochodowego od osób prawnych. W 2012 roku dochód do opodatkowania 31 PGK wyniósł 8,1 mld zł (średnio po 0,3 mld zł na grupę), a zapłacony przez nie podatek – blisko 1,5 mld zł (średnio po 0,05 mld zł na grupę). Przy ustawowym wymogu zachowania przez PGK określonej dochodowości wzrost ich liczby automatycznie przekłada się na wzrost dochodu do opodatkowania oraz samego podatku.

Dla większości lat okresu 1999–2012 efektywna stopa podatku dochodowego od osób prawnych dla podatkowych grup kapitałowych była wyższa niż dla podatników tego podatku ogółem (tabela 1). Wyraźnie niższa była ona w początkowych latach tego okresu, co mogło wynikać z wysokich odliczeń PGK z tytułu ulg inwestycyjnych. W ostatnich latach rozpatrywanego okresu efektywna stopa podatku dochodowego od osób prawnych PGK regularnie przewyższała stopę właściwą dla ogółu podatników, a różnica między nimi oscylowała wokół 1 pkt proc.

Tabela 1. Efektywna stopa podatku dochodowego od osób prawnych ogółem oraz podatkowych grup kapitałowych w latach 1999–2012 (w %)

Wyszczególnienie	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Stawka pdop	34	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Efektywna stopa pdop ogółem	29,7	26,8	25,2	24,7	23,7	16,9	16,7	16,7	17,7	17,9	17,9	17,6	17,4	17,3
Efektywna stopa pdop PGK (Podatek należny / dochód)	24,6	24,7	27,1	27,4	20,7	.	.	16,9	18,7	18,7	18,8	18,7	18,4	18,3

Źródło: Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów oraz [Ministerstwo Finansów 2004–2013].

Dane dotyczące salda rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych podatkowych grup kapitałowych Ministerstwo Finansów gromadzi dopiero od 2006 roku (tabela 2). Na siedem uwzględnionych lat tylko w dwóch latach podatek do zapłaty przewyższał nadpłaty tych grup. W pozostałych latach nadpłaty były wyższe od podatku do zapłaty, a w najwyższym stopniu w latach 2008 i 2012, kiedy to ujemne saldo rozliczeń wyniosło 162,1 mln zł i 151,7 mln zł.

Tabela 2. Saldo rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych podatkowych grup kapitałowych w latach 2006–2012

Rok	Podatek do zapłaty w tys. zł	Nadpłata podatku w tys. zł	Podatek do zapłaty – nadpłata podatku w tys. zł
2006	2 155	21 262	–19 107
2007	35 072	7 180	27 892
2008	402	162 532	–162 130
2009	41 634	107 826	–66 192
2010	27 417	14 637	12 780
2011	479	71 821	–71 342
2012	3 789	155 491	–151 702

Źródło: Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów.

Zaliczka powinna być tak skonstruowana, aby ich suma zapłacona w ciągu roku była możliwie najbliższa kwocie należnego podatku [Staniszewski 2007, s. 68]. Odmienne zasady liczenia zaliczek w stosunku do podatku należnego powodują konieczność dokonywania zwrotów nadpłat lub dopłat podatku. W praktyce wysokie nadpłaty mogą wynikać z tego, że podatnicy mają prawo do odliczenia ulg dopiero od dochodu lub podatku naliczonego w skali roku, co powoduje, że podatek należny jest niższy niż suma zapłaconych w ciągu roku zaliczek, a także z mechanizmu zaliczki za ostatni miesiąc roku podatkowego. Do końca 2011 roku zaliczka za ten miesiąc uiszczana była w terminie i wysokości zaliczki należnej za miesiąc poprzedzający. Mechanizm ten można było kwalifikować jako instrument optymalizacji podatkowej, pozwalający odroczyć termin płatności podatku, co wystąpiło w sytuacji kumulacji kosztów w przedostatnim miesiącu i przychodów w ostatnim miesiącu roku podatkowego, w przypadku odmiennej relacji tych wielkości mógł on jednak prowadzić do powstania nadpłat.

Zakończenie

Szczegółne zasady opodatkowania PGK podatkiem dochodowym od osób prawnych dają podstawy do jego optymalizacji. W tym kontekście jako

atrakcyjne może być postrzegane zwłaszcza prawo kumulacji dochodów i strat spółek tworzących PGK oraz neutralność zawieranych pomiędzy tymi spółkami transakcji. Także zmiany warunków tworzenia i funkcjonowania tych grup w Polsce poprzez przede wszystkim złagodzenie wymogu uzyskiwania określonej dochodowości zmierzają w pożądanym kierunku. Znajdują one wyraz wprawdzie w cały czas niskiej, lecz wyraźnie rosnącej liczbie takich grup. Konieczne są jednak dalsze zmiany w tym zakresie. W szczególności warto rozważyć rezygnację z wymogu posiadania wyłącznie udziału bezpośredniego przez spółkę dominującą w spółkach zależnych, a także rozszerzenie podmiotowości podatkowej PGK również na inne podatki, w tym podatek od towarów i usług, na co zezwala prawo unijne [Dyrektywa Rady 2006/112/WE, art. 11].

Skutki fiskalne szczególnego statusu podatkowego PGK należy rozpatrywać dwuaspektowo. Ponieważ ich tworzenie jest wyrazem optymalizacji podatkowej, bieżąco może negatywnie wpłynąć na dochody z podatku dochodowego od osób prawnych, obniżając je w stosunku do wysokości, jaką by one osiągnęły przy odrębnym opodatkowaniu poszczególnych spółek. Jednak tworzenie takich struktur może również stymulować do podejmowania inwestycji w większym zakresie, co w przyszłości zwiększy podstawę rozpatrywanego podatku i korzystnie wpłynie na dochody z jego tytułu. Korzyści dla budżetu państwa oraz budżetów samorządowych, partycypujących we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, wiążą się także z wymaganą rentownością takich grup oraz możliwością kontroli przepływów między podmiotami przez wyspecjalizowany aparat skarbowy. Konsekwencje fiskalne opodatkowania PGK w pełni ujawnią się jednak dopiero w dłuższej perspektywie.

Bibliografia

- Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów dotyczące opodatkowania podatkowych grup kapitałowych.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. L 347 z 11.12.2006, s. 1–118.
- Falencikowski, T., 2004, *Kształt podatkowych grup kapitałowych w Polsce*, w: Nogalski, B., Walentynowicz, P. (red.), *Zarządzanie w grupach kapitałowych: aspekty organizacyjne, finansowe, właścicielskie i personalne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni, Gdynia.

- Gil, K., Waclawczyk, A., 2012, *Praktyczne aspekty funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych – problemy wybrane*, Monitor Podatkowy, nr 2.
- Gomułowicz, A., Małecki, J., 2013, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa.
- GUS, Roczne wskaźniki makroekonomiczne, <http://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne> [dostęp: 20.05.2014].
- Ickiewicz, J., 2009, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Krzakiewicz, K., Cyfert, S., Malewska, K., 2004, *Determinanty tworzenia grup kapitałowych*, w: Nogalski, B., Walentynowicz, P. (red.), *Zarządzanie w grupach kapitałowych: aspekty organizacyjne, finansowe, właścicielskie i personalne*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Administracji i Biznesu im. Eugeniusza Kwiatkowskiego w Gdyni, Gdynia.
- Litwińczuk, H. (red.), 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. 7, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2004–2013, Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2003–2012, <http://www.finanse.mf.gov.pl/cit/statystyki;jsessionid=3D2586A0D5012E8578B01FB105B2C241> [dostęp: 20.04.2014].
- Moczydłowska, W., Prelicz, A.T., 2012, *Podatkowa grupa kapitałowa – wybrane zagadnienia*, Przegląd Podatkowy, nr 12.
- Staniszewski, M., 2007, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Wielkopolska Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna w Jarocinie, Jarocin.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz.Urz. C 326 z 26.10.2012, s. 47–390.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U., 2011, nr 74, poz. 397 ze zm.
- Ustawa z 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności, Dz.U., nr 123, poz. 777 ze zm.
- Ustawa z 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego Polskie Koleje Państwowe, Dz.U., nr 84, poz. 948 ze zm.
- Wyciśłok, J., 2013, *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.