

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 403

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi
Jerzy Sokołowski
Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Magdalena Kot

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-535-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Arkadiusz Bernal: Discrimination of domestic supplies relative to imports for the value added tax exemptions	11
Szymon Bryndziak: Family allowance in personal income tax, in the context of tax expenditures.....	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: KRUS w budżecie rolnym Polski w długim okresie.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanizmy przestępstw podatkowych na przykładzie podatku VAT	42
Jarosław Dziuba: Fiskalne skutki kształtowania stawek podatku od nieruchomości przez miasta na prawach powiatu.....	54
Malgorzata M. Hybka: Discretionary tax liability reliefs in Germany and Poland	66
Agata Jakubowska: Zaufanie podstawą współpracy banku i samorządu lokalnego.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: Rola rady fiskalnej w utrzymaniu dyscypliny finansów publicznych. Wnioski dla Polski	87
Krystyna Kietlińska: Rola 1% w zasilaniu organizacji pożytku publicznego (OPP)	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na wynagrodzenia zarządów banków spółdzielczych w województwie małopolskim w okresie pokryzysowym	112
Marta Kluzek: Preferencyjne opodatkowanie dochodów z kapitałów pieniężnych – możliwość czy konieczność?	122
Anna Leszczyłowska: Obciążenia spółek kapitałowych podatkiem dochodowym w koncepcji <i>allowance for corporate equity</i> (ACE).....	132
Robert Lisowski: Stopy zwrotu otwartych funduszy emerytalnych po reformie.....	141
Malgorzata Mazurek-Chwiejczak: Kierunki ewolucji modeli opodatkowania konsumpcji w państwach OECD	153
Ewelina Młodzik: Źródła i rodzaje ryzyka w sektorze finansów publicznych	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Zarządzanie sektorem publicznym a preferencje publiczne	172
Błażej Pilarczyk: Podatkowa grupa kapitałowa w sektorze elektroenergetycznym w Polsce	183

Elwira Pindyk: Wpływ planu zagospodarowania na dochody gminy z tytułu podatku od nieruchomości od osób fizycznych	192
Piotr Podsiadło: Zagadnienie pomocy publicznej z perspektywy traktatowej przesłanki jej wpływu na konkurencję i wymianę handlową na rynku wewnętrznym	206
Ireneusz Pszczółka: Wybrane aspekty funkcjonowania państwowych funduszy majątkowych	217
Piotr Ptak: Arithmetic of sovereign debt crisis in Europe and challenges ahead	227
Halina Rechul: Cele i zarządzanie ryzykiem jako elementy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych	238
Magdalena Rękas: Wpływ zmian konstrukcji ulgi na dzieci na dochody do dyspozycji rodzin w Polsce	248
Mateusz Rolski: Banki spółdzielcze w Polsce – własność prywatna w służbie społeczności lokalnej czy przedsiębiorstwa nastawione na zysk?.....	265
Jacek Sierak: Selected problems of finances of municipalities in the 25 th year of self-government in Poland.....	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organizacja i finansowanie programów z zakresu profilaktyki raka szyjki macicy skierowanych do kobiet w województwie śląskim.....	289
Jerzy Sokolowski: Opodatkowanie osób fizycznych w Polsce podatkiem dochodowym w latach 2009-2013	298
Michał Sosnowski: Redistributive function of fiscal policy and the income inequalities among the society.....	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: Kierunek zmian w płatnościach bezpośrednich dla rolnictwa państw członkowskich Unii Europejskiej.....	321
Edyta Sygut: Wydajność fiskalna a przedmiot i podstawa opodatkowania podatku akcyzowego	331
Tomasz Śmietanka: Finansowo-administracyjne aspekty współpracy JST subregionu radomskiego z samorządem województwa (w opinii wójtów, burmistrzów i starostów)	341
Anna Świrska: Metoda kalkulacji poziomu dochodów własnych gminy na potrzeby wyliczenia kwoty podstawowej subwencji wyrównawczej	354
Zuzanna Urbanowicz: Polityka pieniężna Narodowego Banku Polskiego a decyzje Europejskiego Banku Centralnego	364

Summaries

Arkadiusz Bernal: Dyskryminacja dostaw krajowych w porównaniu z importem w wypadku zwolnień z podatku od wartości dodanej.....	11
Szymon Bryndziak: Ulga prorodzinna w podatku dochodowym od osób fizycznych w kontekście <i>tax expenditures</i>	21
Andrzej Czyżewski, Anna Matuszczak: Farmers' social security fund in Polish agricultural budget in the long term.....	30
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Mechanisms of tax frauds based on VAT.....	42
Jarosław Dziuba: Fiscal implications of real estate tax rates established by cities with county rights.....	54
Małgorzata M. Hybka: Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w Niemczech i w Polsce.....	66
Agata Jakubowska: Trust as a fundament of cooperation between bank and local government.....	77
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszkowski: The role of fiscal council to maintain discipline of public finance. Some implications for Poland.....	87
Krystyna Kietlińska: The role of 1% of PIT and CIT in supporting charity organizations in Poland.....	102
Krzysztof Kil, Mateusz Folwarski: Determinants of remuneration of the cooperative banks' board members in Lesser Poland Voivodeship in the post-crisis period.....	112
Marta Kluzek: Preferential taxation of income from capital gains – possibility or necessity?.....	122
Anna Leszczyłowska: Corporate tax burden in the concept of an allowance for corporate equity (ACE).....	132
Robert Lisowski: Open pension funds' rates of return after the reform.....	141
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Directions of consumption tax models evolution in OECD member states.....	153
Ewelina Młodzik: Sources and types of risk in the public finance sector.....	163
Grażyna Musialik, Rafał Musialik: Public sector management vs. public preferences.....	172
Błażej Pilarczyk: Tax capital group in the electricity sector in Poland.....	181
Elwira Pindyk: Influence of development plan on the municipality's incomes for property tax from natural persons.....	192
Piotr Podsiadło: A question of state aid from the perspective of the treaty premise of its effect on competition and the trade exchange on the internal market.....	206
Ireneusz Pszczółka: Selected aspects of the operating of sovereign wealth funds.....	217

Piotr Ptak: Arytmetyka kryzysu zadłużenia w Europie a wyzwania na przyszłość	227
Halina Rechul: Objectives and risk management as part of management control in the public finance sector.....	289
Magdalena Rękas: Impact of structural changes in children relief available for income for families in Poland	248
Mateusz Rolski: Co-operative banks in Poland – private property at the service of the local community or an enterprise set to the profit?	265
Jacek Sierak: Wybrane problemy finansów gmin w 25. roku samorządności terytorialnej w Polsce	275
Karolina Sobczyk, Joanna Woźniak-Holecka, Tomasz Holecki: Organisation and financing of the programmes from the scope of cervical cancer prevention targeted at women in the Silesian Voivodeship	289
Jerzy Sokolowski: Taxation of individuals in Poland with income tax in the years 2009-2013.....	298
Michał Sosnowski: Redystrybucyjna funkcja polityki fiskalnej a nierówności dochodów ludności	308
Katarzyna Stabryła-Chudzio: The direction of changes in direct payments for agriculture of the European Union member states.....	321
Edyta Sygut: Fiscal efficiency vs. the tax base of excise tax	331
Tomasz Śmietanka: Financial and administrative considerations of the cooperation of the communes and districts of Radom subregion with the self-government of the voivodeship (according to commune administrators, mayors and district administrators)	341
Anna Świrska: Calculation method for optimizing incomes from the equalized part of the subsidy transferred to municipalities.....	354
Zuzanna Urbanowicz: Monetary policy of the National Central Bank of Poland vs. the decisions of the European Central Bank	364

Błażej Pilarczyk

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
e-mail: blazej.pilarczyk@phd.ue.poznan.pl

PODATKOWA GRUPA KAPITAŁOWA W SEKTORZE ELEKTROENERGETYCZNYM W POLSCE

TAX CAPITAL GROUP IN THE ELECTRICITY SECTOR IN POLAND

DOI: 10.15611/pn.2015.403.17

Streszczenie: Celem opracowania jest prezentacja instytucji podatkowej grupy kapitałowej uregulowanej ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, wykorzystywanej przez grupy kapitałowe sektora elektroenergetycznego w Polsce. W artykule przedstawione zostały regulacje w systemie prawnym oraz teoretyczne koncepcje dotyczące podatkowych grup kapitałowych. Zasady funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej w Polsce uregulowano w 1996 r. ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych. W artykule zaprezentowano udział podatku dochodowego od osób prawnych odprowadzanego przez podatkowe grupy kapitałowe do budżetu państwa. Analizy dokonano na podstawie danych finansowych oraz oficjalnych informacji publikowanych na stronach internetowych grup kapitałowych. W wyniku przeprowadzonych badań oceniono motywy tworzenia podatkowych grup kapitałowych przez omawiane spółki.

Słowa kluczowe: podatkowa grupa kapitałowa, podatek dochodowy od osób prawnych.

Summary: The aim of this article is the analysis of influence of preferences in income tax for legal entity, based on settling the tax together in the capital tax group. The law concerning the capital tax group was established in 1996, through the act on income tax for legal entity. The research investigated 4 capital tax groups from the electricity sector in Poland. The analysis was made on the financial data and the official information published on the capital groups' web pages. The study shows that the main reason for creating the corporate group in the partnerships is to constrain the risk of transfer prices and cut income tax for legal entity through current loss offsetting in the companies belonging to the group.

Keywords: tax capital group, corporate income tax.

1. Wstęp

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza funkcjonowania instytucji podatkowej grupy kapitałowej (pgk) w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (updop) w Polsce. Jest to preferencja podatkowa, która polega na

umożliwieniu spółkom powiązanim kapitałowo ustalania wspólnej podstawy opodatkowania. Problematyka ta rozpatrywana jest z punktu widzenia przedsiębiorstw zainteresowanych ponoszeniem jak najmniejszych obciążeń podatkowym. Podatkowa grupa kapitałowa jest wówczas narzędziem strategii zarządzania podatkami w organizacji wielopodmiotowej.

Celem opracowania jest prezentacja, analiza i ocena mechanizmu preferencji podatkowej wpływającej na obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych czterech grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w Polsce. Oceny dokonano na podstawie dostępnych danych finansowych oraz oficjalnych informacji publikowanych na stronach internetowych przez te grupy. W wyniku utworzenia podatkowej grupy kapitałowej spółki optymalizują obciążenia podatkowe oraz upraszczają rozliczanie podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Grupa kapitałowa na gruncie prawa podatkowego

Pojęcie „grupa kapitałowa” używane jest zamiennie z pojęciami „koncern”, „holding”, „konglomerat”. Grupę kapitałową można zdefiniować jako strukturę złożoną z co najmniej dwóch prawnie samodzielnych podmiotów gospodarczych, z których jeden ma możliwość wpływania na decyzje podejmowane przez drugi w wyniku zawartej między nimi umowy o nabycie udziału w kapitale jednego podmiotu (zwanego zależnym) przez drugi podmiot (zwany dominującym). Podstawowym celem tworzenia grup kapitałowych jest skokowy wzrost potencjału gospodarczego przedsiębiorstwa poprzez zwiększenie produkcji, sprzedaży, zatrudnienia, wielkości majątku trwałego, integracji kapitału, a także pozyskanie nowych technologii, dywersyfikację ryzyka biznesowego, optymalizację wyników finansowych itp. [Gajewski 2005].

W przepisach prawnych obowiązujących w Polsce nie ma jednolitej definicji grupy kapitałowej. Pojęcie to występuje w różnych regulacjach prawnych, jednakże w różnych ustawach nie jest ono tożsame. Ponadto twórcom poszczególnych regulacji przyświecał inny cel. Głównym celem podatkowej grupy kapitałowej na gruncie prawa podatkowego jest osiągnięcie określonych skutków podatkowych. Dotyczą one obciążenia daniną publiczną grupy podmiotów posiadających podmiotowość prawną [Gajewski 2005]. Pewne reżimy opodatkowania grupowego dotyczą opodatkowania zarówno dochodu (choćby w Polsce podatkowa grupa kapitałowa), jak i obrotu. W państwach członkowskich Unii Europejskiej (UE) dopuszcza się tworzenie grup na potrzeby VAT [Lasiński-Sulecki 2014].

Funkcjonowanie układu gospodarczego UE stworzonego w wielu krajach wymaga uwzględnienia ważnego parametru działalności wszystkich podmiotów, jakim jest podatek. Konieczność włączenia podatku do warunków umożliwiających procesy integracyjne wynika przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, podstawowym źródłem niezbędnych dochodów współczesnego państwa są nakładane podatki. Po drugie, systemy podatkowe w krajach członkowskich są istotnie zróżnicowane,

co wynika z przyczyn historycznych, kulturowych, systemu wartości, programów społecznych itd., a więc czynników wyznaczających potrzeby finansowe państwa. W miarę rozwoju dużych przedsiębiorstw działających w skali międzynarodowej i przy rozbudowanych powiązaniach między spółkami matkami działającymi w danym kraju a spółkami córkami działającymi w innych krajach UE zaczęły się pojawiać problemy w obszarze podatków bezpośrednich. Problemy te dotyczą występowania pewnych utrudnień w przepływie kapitału oraz dochodów z kapitału. Twórcy unii gospodarczej stanęli przed wyzwaniem ograniczenia negatywnego wpływu nadmiernego zróżnicowania w systemach podatkowych na procesy gospodarcze i społeczne. Proces harmonizacji podatków stanowi więc naturalny skutek procesów integracyjnych, czego wyrazem jest zwłaszcza zniesienie ograniczeń w przepływie kapitału i pracy [Owsiak 2013].

Działania dotyczące harmonizacji ustawodawstwa podatkowego UE w zakresie podatków bezpośrednich doprowadziły do stworzenia projektu Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 16 marca 2011 roku w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB). Cechą grupy CCCTB jest występowanie w jej strukturze czynnika transgranicznego. Akt ten zawiera zbiór wspólnych przepisów dotyczących obliczania podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, które są rezydentami w UE, oraz położonych w UE oddziałów przedsiębiorstw z państw trzecich. Główną przesłanką tworzenia regulacji mających służyć harmonizacji zasad opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej oraz eliminacji opodatkowania transferów finansowych między przedsiębiorcami odpowiednio powiązanych, działających w różnych państwach członkowskich, jest wzmocnienie konkurencyjności zewnętrznej przedsiębiorców UE – a tym samym pozycji gospodarczej całej Unii Europejskiej. Wprowadzenie unormowań umożliwiających optymalizację opodatkowania dochodów ma służyć wzmocnieniu rentowności holdinów oraz tworzeniu sprzyjających uwarunkowań do inwestowania na terenie UE [Fill 2014].

Regulacje prawne dotyczące podatkowych grup kapitałowych w różnych państwach europejskich oparte są na dwóch teoriach podatkowych, tj. teorii rozdziału oraz teorii jedności gospodarczej. Zgodnie z teorią rozdziału spółki tworzące grupę kapitałową opodatkowane są oddzielnie jako odrębne podmioty podatkowe. Pomimo podporządkowania spółek zależnych spółce dominującej oraz istnienia jednolitego zarządu wynik podatkowy ustala się przy założeniu, że każde przedsiębiorstwo jest odrębnym podmiotem opodatkowania. Za koncepcją rozdziału przemawiają przede wszystkim względy prawne, polegające na posiadaniu osobowości prawnej przez poszczególne jednostki tworzące grupę, będące stronami czynności prawnych rodzących skutki podatkowe. Natomiast teoria jedności gospodarczej zakłada, że grupa kapitałowa jako całość, a nie poszczególne jednostki wchodzące w jej skład, posiada podmiotowość podatkową. Opodatkowaniu podlega więc wynik grupy jako suma dochodów i strat jej poszczególnych jednostek. Zastosowanie koncepcji jedności gospodarczej w systemie podatkowym daje przewagę aspektom gospodarczym

nad aspektami prawnymi. Umożliwia również uniknięcie nadmiernego fiskalizmu właściwego dla teorii rozdziału [Toborek-Mazur 2005].

W ustawodawstwie krajowym państw członkowskich UE stosowane są różne systemy opodatkowania grup kapitałowych. Pierwszy z nich to system jedności podatkowej (*fiscal unity system*), który obejmuje różne warianty konsolidacji. W systemie tym spółki wchodzące w skład grupy ustalają indywidualnie dochód (stratę), a następnie są one łączone na poziomie grupy po dokonaniu odpowiednich korekt. Spółka matka uiszcza podatek w imieniu całej grupy. System ten stosują: Austria, Dania, Francja, Niemcy, Włochy, Luksemburg, Holandia, Portugalia, Słowenia, Hiszpania. Kolejny to system ulgi grupowej (*group relief system*), który charakteryzuje się tym, że każda spółka jest odrębnym podatnikiem od uzyskanego dochodu (straty), natomiast ma możliwość transferu poniesionej przez nią straty do innej spółki grupy, która osiągnęła dochód. System ten stosowany jest w: Wielkiej Brytanii, Irlandii, na Cyprze, Litwie, Malcie, w Austrii. Następnym systemem opodatkowania grupy spółek jest system aportu grupowego (*group contribution system*). Cechą odróżniającą ten system od dwóch poprzednich jest możliwość wniesienia przez spółkę grupy (będącą odrębnym podatnikiem) swojego dochodu jako swego rodzaju aportu do innej spółki grupy, która poniosła stratę. Wyrównanie strat pomiędzy spółkami grupy następuje, gdy dochód transferowany do innej spółki podlega odliczeniu od dochodu spółki dokonującej transferu, natomiast spółka przyjmująca włącza go do swojego dochodu. Skutek ten może być jednak uzależniony od jednoczesnego przeniesienia aktywów majątku na spółkę przyjmującą. System ten stosują Finlandia i Szwecja [Litwińczuk 2013].

Podatkowa grupa kapitałowa w Polsce została uregulowana przepisami ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Z dniem 1 stycznia 1996 roku, na podstawie ustawy z 13 października 1995 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 142, poz. 704), został dodany po art. 1 nowy przepis art.1a. Umożliwia on nadanie grupie spółek kapitałowych, które spełniają ściśle określone wymogi przewidziane w tejże ustawie, szczególny status samodzielnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Wymogi te można podzielić na:

- 1) organizacyjne i kapitałowe:
 - pgk mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - w myśl ww. przepisów umowa o utworzeniu grupy musi być zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne w formie aktu notarialnego,
 - przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 1 000 000 zł,
 - jedna ze spółek, dominująca, musi posiadać bezpośredni 95-procentowy udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek zależnych;

- 2) finansowe i fiskalne:
- pgk osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach, określony zgodnie z art. 7a ust. 1, w wysokości co najmniej 3%,
 - w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa,
 - spółki nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw.

3. Znaczenie fiskalne podatku dochodowego pgk w strukturze dochodów budżetowych

Z publikowanych przez Ministerstwo Finansów danych zawartych w „Informacji dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych” [www.finanse.mf.gov.pl 2015] za poszczególne lata wynika, iż liczba podmiotów zarejestrowanych jako pgk była najwyższa w latach 2012 i 2013, wynosiła bowiem 31 i 42. Biorąc pod uwagę ogólną liczbę podmiotów, tj. 400 944, w 2013 roku zarejestrowanych i podlegających przepisom podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do zarejestrowanych pgk w poszczególnych latach, to odsetek ten był znikomym. W okresie dziesięciu lat od daty wprowadzenia ustawowych uregulowań prawnych pgk instytucja ta nie cieszyła się zbyt dużym zainteresowaniem wśród spółek kapitałowych. W roku 2006 dokonano rejestracji 13 pgk i od tego momentu ich liczba zaczęła sukcesywnie wzrastać. W ostatnich trzech prezentowanych latach: 2011, 2012, 2013, podatek dochodowy od osób prawnych pgk wynosił 1 249 637 tys. zł, 1 478 738 tys. zł, 2 001 451 tys. zł.

Tabela 1. Podatek dochodowy od osób prawnych odprowadzany przez pgk w strukturze dochodów budżetowych z tego tytułu w Polsce

Rok	Liczba pgk	Liczba podatników pdop	Podatek należny pgk [w tys. zł]	Dochód budżetowy z pdop [w tys. zł]	Udział w doch. budż. [w %]
2006	13	276 169	235 699	22 194 638	1,0620
2007	13	288 263	1 001 558	31 052 670	3,2254
2008	15	312 356	665 401	31 197 708	2,1329
2009	17	327 292	1 074 614	25 375 825	4,2348
2010	16	343 165	942 863	28 916 177	3,2607
2011	22	357 067	1 249 637	31 524 447	3,9640
2012	31	378 964	1 478 738	28 417 389	5,2036
2013	42	400 944	2 001 451	27 969 249	7,1558

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów [www.finanse.mf.gov.pl].

Procentowy udział tego podatku w relacji do całkowitych dochodach budżetowych z tego tytułu w ostatnich trzech prezentowanych latach stanowił odpowiednio 3,96%, 5,20%, 7,15%.

4. Przykłady podatkowych grup kapitałowych działających w Polsce w branży elektroenergetycznej

Elektroenergetyka jest tą dziedziną działalności, która ma strategiczne znaczenie dla rozwoju gospodarczego kraju. W wyniku realizacji polityki właścicielskiej Skarbu Państwa zakładano utworzenie silnych ekonomicznie przedsiębiorstw, które będą w stanie zapewnić niezbędny poziom inwestycji w moce wytwórcze oraz infrastrukturę dystrybucyjną i przesyłową, gwarantując niezawodność dostaw energii elektrycznej oraz zrównoważony rozwój energetyczny przy wypełnieniu zobowiązań w zakresie ochrony środowiska, a także zmniejszanie kosztów wskutek wykorzystania efektu skali i synergii. Wdrażane regulacje w branży elektroenergetycznej przyczyniły się do rozdzielenia funkcji produkcyjnych, dystrybucyjnych i handlowych. Każda z nich realizowana jest przez organizacyjnie wyodrębnione przedsiębiorstwa, funkcjonujące na zasadach spółek kapitałowych. Z przedsiębiorstw państwowych powstały duże grupy kapitałowe, skupiające producentów, dystrybutorów i sprzedawców energii elektrycznej, działających na określonych obszarach terytorialnych Polski. W wyniku przeprowadzonej konsolidacji (2006-2007) powstały cztery pionowo zintegrowane grupy energetyczne: Grupa Kapitałowa Polska Grupa Energetyczna PGE SA; Grupa Kapitałowa TAURON Polska Energia SA; Grupa Kapitałowa ENEA SA; Grupa Kapitałowa ENERGA SA [Zamasz 2015].

Tabela 2. Podstawowe dane grup kapitałowych w sektorze elektroenergetycznym w Polsce na dzień 31 grudnia 2014 roku

Grupa kapitałowa	Liczba spółek w grupie	Akcje – Skarb Państwa [w %]	Liczba zatrudnionych	Kapitał własny [w mln zł]	Przychody ze sprzedaży [w mln zł]	Nakłady inwestycyjne w 2014 r. [w mln zł]
PGE Polska Grupa Energetyczna SA	60	58,39	39 997	44 844	28 137	6 349
TAURON Polska Energia SA	59	30,06	26 108	17 996	18 440	3 089
Grupa Kapitałowa ENERGA SA	50	51,52	8 543	8 553	10 590	1 447
Grupa Kapitałowa ENEA SA	17	51,50	10 063	12 064	9 855	2 700

Źródło: opracowanie własne na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego.

Prowadzona przez te grupy działalność w zakresie wytwarzania, dystrybucji oraz sprzedaży energii elektrycznej podlega wielu regulacjom administracyjno-prawnym. Prezentowane grupy notowane są na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, a ich struktura właścicielska stanowi znaczący udział Skarbu Państwa.

W każdym z prezentowanych holdingów została utworzona podatkowa grupa kapitałowa. Podstawowe informacje o pgk przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3. Informacje o utworzonych pgk w sektorze elektroenergetycznym w Polsce zgodnie z wymogami updog

Grupa kapitałowa	Data zawarcia umowy pgk	Data rejestr. umowy pgk w urzędzie skarb.	Okres, na jaki została zawarta umowa	Spółka reprezentująca pgk	Liczba spółek w pgk
PGE Polska Grupa Energetyczna SA	26.09.2011	07.11.2011	2012-2014	PGE Polska Grupa Energetyczna SA	4
TAURON Polska Energia SA	26.09.2011	28.11.2011	2012-2014	TAURON Polska Energia SA	11
Grupa Kapitałowa ENERGA SA	28.12.2011	30.01.2012	2012-2014	ENERGA – OPERATOR SA	8
Grupa Kapitałowa ENEA SA	18.09.2013	16.10.2013	2014-2016	ENEA SA	10

Źródło: opracowanie własne na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego.

Obowiązująca w badanym okresie stopa podatku dochodowego od osób prawnych wynosiła 19%. We wszystkich badanych grupach kapitałowych różnica między zyskiem brutto i netto była większa niż 19%. Oznacza to, że niemal w każdym roku dochód do opodatkowania był większy niż zysk brutto. Wpływ na taki stan rzeczy miały pewne kategorie kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, kontraktów długoterminowych, dochodów niepodlegających opodatkowaniu itp.

Pgk przede wszystkim umożliwiła obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych poprzez bieżące rozliczanie strat spółek wchodzących w skład grupy. W myśl updog w podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, obliczanym zgodnie z art. 19, jest osiągnięty w roku podatkowym dochód, stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat. W wyniku analizy sprawozdań skonsolidowanych trudno jest stwierdzić, czy dana spółka z grupy osiągnęła zysk czy stratę. Pgk to wyodrębniony podmiot prawa podatkowego, który nie ma obowiązku upubliczniania wyników finansowych poszczególnych członków grupy. Z przeprowadzonych analiz sytuacji finansowych przedsiębiorstw wynika, iż koncerny energetyczne wykorzystują swoją pozycję monopolistyczną do poprawy wyników finansowych, przerzucając koszty na swoich kontrahentów. Jednakże w publikowanych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych wykazywane są straty na niektórych rodzajach działalności, np. w segmencie „wytwarzanie” grupy TAURON za 2013 rok występuje strata w wysokości 475 792 tys. zł. Spółka TAURON Wytwarzanie SA wchodzi w skład pgk [www.tauron-pe.pl 2015].

Podatek dochodowy od osób prawnych, jaki zapłaciły grupy kapitałowe sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013, przedstawia tab. 5. Cztery grupy kapitałowe sektora elektroenergetycznego zapłaciły łączny podatek dochodowy od osób prawnych w 2012 roku w wysokości 1 721 595 tys. zł, natomiast w 2013 podatek ten

Tabela 4. Skonsolidowane wyniki finansowe grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013

Grupa kapitałowa	Zysk brutto [w tys. zł]		Zysk netto [w tys. zł]		Udział zysku netto w zysku brutto [w %]	
	2012 r.	2013 r.	2012 r.	2013 r.	2012 r.	2013 r.
PGE Polska Grupa Energetyczna SA	4 610 035	5 059 184	3 644 185	4 143 163	79,05	81,90
TAURON Polska Energia SA	1 947 577	1 683 621	1 550 799	1 346 485	79,63	79,98
Grupa Kapitałowa ENERGA SA	626 333	1 022 366	456 420	742 978	72,87	72,67
Grupa Kapitałowa ENEA SA	886 509	945 231	694 066	715 364	78,29	75,68
Razem	8 070 454	8 710 402	6 345 470	6 947 990		
Średni procentowy udział zysku netto w zysku brutto					78,62	79,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013.

wynosił 1 756 772 tys. zł i był to wzrost o ok. 2%. Największy procentowy udział w zapłaconym podatku miała PGE Polska Grupa Energetyczna SA, który wynosił 56,11% w 2012 oraz 52,14% w 2013 roku. Średnia efektywna stawka podatku zapłaconego przez grupy kapitałowe w 2012 roku wynosiła 22,43%, natomiast w 2013 22,31%.

Według oficjalnych informacji prezentowanych na stronach internetowych badanych grup kapitałowych, korzyści, jakie odnoszą grupy w wyniku tworzenia pgk, dotyczą również usprawnienia w zarządzaniu rozliczeniami podatku dochodowego od osób prawnych. Dzięki wspólnemu rozliczaniu podatku dochodowego spółki chcą poprawić płynność finansową, zmniejszyć koszty administracyjne, ograniczyć ryzyko cen transferowych. Z zapisów updop art. 11 ust. 8 wynika, że zwalniają one członków pgk z obowiązku stosowania cen rynkowych we wzajemnych transakcjach. Czyli podmioty funkcjonujące w ramach pgk w oparciu o przepisy updop mają możliwość swobodnego i dowolnego kształtowania cen bez konieczności podporządkowywania ich regułom rynkowym. Spółki dokonują wielu transakcji z podmiotami z grupy i dotyczą one w szczególności sprzedaży paliw, energii elektrycznej, uprawnień do emisji, świadectw pochodzenia oraz świadczenia szeregu usług. Jednak pomimo dbałości spółek o zachowanie warunków rynkowych w przypadku transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz wdrożenia zunifikowanych standardów w zakresie sporządzania dokumentacji i procedur nie można wykluczyć potencjalnych sporów z organami podatkowymi na tym tle [www.gkpge.pl 2015].

Jednym z warunków funkcjonowania pgk jest utrzymanie poziomu rentowności na poziomie co najmniej 3%. W myśl updop podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach, określony zgodnie

Tabela 5. Podatek dochodowy od osób prawnych polskich grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013

Grupa kapitałowa	Podatek dochodowy od osób prawnych					
	2012 r.			2013 r.		
	podatek wg stawki 19% [w tys. zł]	udział [w %]	efektywna stawka podatku [w %]	podatek wg stawki 19% [w tys. zł]	udział [w %]	efektywna stawka podatku [w %]
PGE Polska Grupa Energetyczna SA	966 190	56,11	20,96	916 021	52,14	18,11
TAURON Polska Energia SA	396 778	23,04	20,37	337 136	19,19	20,02
Grupa Kapitałowa ENERGA SA	166 548	9,67	26,59	273 748	15,58	26,78
Grupa Kapitałowa ENEA SA	192 443	11,18	21,79	229 867	13,08	24,32
Razem	1 721 959	100,00		1 756 772	100,0	
Średnia efektywna stawka podatku %			22,43			22,31

Źródło: opracowanie własne na podstawie finansowych sprawozdań skonsolidowanych grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego.

z art. 7a ust. 1, w wysokości co najmniej 3%. W literaturze przedmiotu wielkości sprzedaży i jej rentowności uznawane są za podstawowe czynniki wpływające na sytuację finansową przedsiębiorstw oraz ich wartość. Wskaźnik rentowności jest odzwierciedleniem realizowanej przez podmiot gospodarczy strategii oraz warunków zewnętrznych, w jakich jest ona realizowana (nasilenie konkurencji, warunki zaopatrzenia, polityka podatkowa państwa) [Janik 2013].

Rentowność sprzedaży brutto była zróżnicowana w poszczególnych grupach kapitałowych. Najwyższą odnotowano w PGE Polska Grupa Energetyczna SA – 16%

Tabela 6. Rentowności sprzedaży brutto* grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013 [w %]

Grupa kapitałowa	2012 r.	2013 r.
PGE Polska Grupa Energetyczna SA	14,5	16,0
TAURON Polska Energia SA	7,8	8,7
Grupa Kapitałowa ENERGA SA	5,5	8,7
Grupa Kapitałowa ENEA SA	8,6	10,1
Średnia wartość rentowności brutto	9,1	10,9

* Rentowność sprzedaży brutto = zysk brutto/(przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów + pozostałe przychody operacyjne + przychody finansowe + zyski nadzwyczajne).

Źródło: opracowanie własne na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego w latach 2012-2013.

(2013 rok), natomiast najniższą w Grupie Kapitałowej ENERGA SA 5,5% (2012 rok). Średnia wartość rentowności dla czterech grup kapitałowych wynosiła w 2012 roku 9,1%, natomiast w 2013 wzrosła do 10,90%. Warto podkreślić, iż w przypadku niezachowania warunku osiągnięcia 3% udziału dochodów w przychodach, o którym mowa w updog, za dzień utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową uznaje się ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe, nie później jednak niż dzień, na który, zgodnie z art. 27 ust. 1, przypada termin złożenia tego zeznania.

O korzyściach wynikających z rozwiązań podatkowych instytucji pgk może świadczyć fakt, iż po upływie pierwszego okresu, na jaki zostały zawarte, trzy prezentowane grupy utworzyły ponownie pgk na okresy kolejne. Na 25 lat została zawarta 18 września 2014 roku umowa podatkowej grupy kapitałowej pod nazwą „PGK PGE 2015”, dla której PGE SA jest spółką reprezentującą. W skład PGK PGE 2015 oprócz spółki dominującej wchodzi 32 spółki z grupy kapitałowej PGE. W dniu 22 września 2014 roku podpisana została umowa pgk TAURON Polska Energia SA na lata 2015-2017 z łączną liczbą siedmiu spółek. W dniu 27 stycznia 2015 roku spółka ENERGA SA wraz z szesnastoma podmiotami z grupy kapitałowej zawarła umowę podatkowej grupy kapitałowej pod nazwą PGK ENERGA. Umowę podpisano na 3 lata podatkowe, tj. do 31 grudnia 2017 roku.

5. Zakończenie

Obecnie polski rynek energii elektrycznej ma wymiar krajowy, co wynika z wciąż niewielkiego stopnia przepustowości połączeń międzysystemowych. Polskie grupy energetyczne w niedalekiej perspektywie czasowej zostaną poddane silnej presji z powodu cen krajowych i konieczności konkurowania z innymi wytwórcami europejskimi w wyniku wzrostu zdolności przesyłu mocy. Integracja krajowych rynków energetycznych należy do absolutnych priorytetów Komisji Europejskiej. Pozycja rynkowa polskich wytwórców pozostaje mało znacząca w skali europejskiego rynku wewnętrznego [Zamasz 2015].

W aspekcie tych zmian wpływ na funkcjonowanie i poprawę pozycji konkurencyjnej polskich grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego mogą mieć uregulowania podatkowe prawa holdingowego. Prace nad ostatecznym kształtem dyrektywy Rady Unii Europejskiej w sprawie wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych pozwala sądzić, że najwięksi wspólnotowi przedsiębiorcy – działający zazwyczaj w ramach różnorodnie powiązanych grup spółek – w niedalekiej przyszłości powinni spodziewać się korzystnego przewartościowania podatkowych realiów kształtowania efektywności ekonomicznej. Grupy spółek uzyskają bowiem na obszarze Unii Europejskiej przywileje dające się w pewnym zakresie porównać z rozwiązaniami stosowanymi obecnie w ramach instytucji podatkowej grupy kapitałowej [Fill 2014].

Jak wynika z przedstawionych danych finansowych czterech polskich grup kapitałowych sektora elektroenergetycznego, całkowity podatek dochodowy od osób prawnych tych jednostek wyniósł w 2013 roku 1 756 772 tys. zł, co stanowiło 6,3% całkowitych dochodów budżetowych państwa z podatku dochodowego od osób prawnych. Świadczy to o dużym znaczeniu tych grup kapitałowych dla polskiej gospodarki i dochodów budżetowych.

Duże polskie przedsiębiorstwa o znaczeniu strategicznym dla polskiej gospodarki, działające w strukturach holdingowych, zaczynają dostrzegać zalety organizacyjne i potencjalne oszczędności w instytucji pgk. Coraz częściej podejmują one decyzje o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej. Oznacza to, że dostrzegają wymierne korzyści z zastosowania tego instrumentu podatkowego na płaszczyźnie organizacyjnej i finansowej.

Literatura

- Fill W., 2014, *Transformacja podatkowych regulacji prawa holdingowego w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 362, s. 95-108.
- Gajewski D., 2005, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, ABC, Warszawa.
- Janik W., 2013, *Sytuacja finansowa przedsiębiorstw sektora elektroenergetycznego w Polsce*, Politechnika Lubelska, Lublin.
- Lasiński-Sulecki K., 2014, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Litwińczuk H., 2013, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Owsiak S., 2013, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej unii europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, www.ptc.pl (24.07. 2015).
- Toborek-Mazur J., 2005, *Holding w aspekcie prawnym, bilansowym i podatkowym*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm.
- www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186320/Informacja (3.04.2015).
- www.media.tauron-pe.pl/PressOffice/PressRelease.199358.po (3.04.2015).
- www.gkpge.pl/media/pdf/SZ_PGE_2013.pdf (3.04.2015).
- www.ir.energa.pl/pr/284970/skonsolidowane-wyniki-finansowe-za-2013-rok (3.04.2015).
- www.tauron-pe.pl/tauron/relacje-inwestorskie/raporty-okresowe/Strony/raporty-okresowe.aspx (3.04.2015).
- www.ir.enea.pl/pr/290900/skonsolidowany-raport-roczny-grupy-kapitalowej-enea-za-2013-r (3.04.2015).
- Zamasz K., 2015, *Uwarunkowania ekonomiczno-regulacyjne konsolidacji krajowego sektora elektroenergetycznego*, Polityka Energetyczna, nr 18.