

KAROLINA KONOPCZAK*
ALEKSANDER ŁOŻYKOWSKI**

Efekt fiskalny uszczelniania systemu podatkowego w Polsce: próba oszacowania w zakresie podatku CIT¹

Wstęp

Uszczelnianie systemu podatkowego należy rozumieć jako przeciwdziałanie utracie dochodów podatkowych poprzez eliminowanie możliwości lub woli ucieczki od podatku, skutkujące zmniejszeniem luki podatkowej². W latach 2014–2018 podjęto w Polsce szereg działań uszczelniających, w szczególności dotyczących podatku od towarów i usług (ang. *value added tax*, VAT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (ang. *corporate income tax*, CIT). W zakresie podatku CIT przyjęto kilkadziesiąt regulacji antyabuzyjnych, zarówno zabezpieczających system podatkowy w sposób ogólny (np. klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania, Jednolity Plik Kontrolny czy reforma administracji skarbowej), jak i ukierunkowanych na konkretne schematy unikania opodatkowania (np. objęcie podatkiem CIT spółek komandytowo-akcyjnych czy zakaz łącznego rozliczania przychodów z zysków kapitałowych i z działalności gospodarczej). W tym kontekście pojawia się pytanie o skuteczność przyjętych regulacji, tj. ich wpływ na rozmiar luki podatkowej i w konsekwencji na dochody podatkowe z tytułu CIT. W niniejszym artykule zaproponowano metodykę kwantyfikacji efektu uszczelnienia, bazującą na szacunkach zmian luki CIT oczyszczonych z wahań o charak-

* Dr Karolina Konopczak – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Katedra Ekonomii Stosowanej; e-mail: karolina.konopczak@sgh.waw.pl

** Aleksander Łożykowski – Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Finansów, Zakład Podatków; e-mail: aleksander.lozykowski@sgh.waw.pl

¹ Poglądy wyrażone w niniejszym artykule powinny być traktowane jako poglądy autorów, które nie muszą koniecznie wyrażać poglądów instytucji, w których są afiliowani.

² Działania uszczelniające należy odróżnić od zmian w prawie podatkowym, które nie są związane z reakcją władz na negatywne zjawiska w zakresie dochodów podatkowych. Z tego względu, przykładowo, wygaszanie specjalnych stref ekonomicznych nie miało charakteru działania uszczelniającego, ponieważ wiązało się jedynie ze zmianą podejścia ustawodawcy wobec wsparcia podatkowego przedsiębiorstw, wyłączenie natomiast funduszy inwestycyjnych zamkniętych i specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych ze zwolnienia podmiotowego miało charakter *stricte* uszczelniający, ponieważ było ukierunkowane na zapobieżenie utracie wpływów budżetowych.

terze koniunkturalnym. Na jej podstawie podjęto próbę oszacowania fiskalnego skutku działań uszczelniających prowadzonych w Polsce w latach 2014–2018.

Luka podatkowa stanowi różnicę między wielkością należności podatkowych, które powinny zostać uiszczone w przypadku pełnej zgodności zachowań podatników z treścią i celem norm prawnopodatkowych, a ich wielkością faktyczną. Niezgodność zachowań z prawem podatkowym może być efektem zarówno nieumyślnych błędów w rozliczeniach, problemów z płynnością, jak i umyślnych działań ukierunkowanych na zmniejszanie ciężaru podatkowego, tj. unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*), uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*) lub oszustw podatkowych (ang. *tax fraud*)³ (Komisja Europejska 2018). W niniejszym badaniu przyjęte zostało podejście makroekonomiczne (inaczej odgórne, ang. *top-down approach*)⁴ do szacowania luki podatkowej, sprowadzające się do porównania rzeczywistych należności podatkowych z należnościami teoretycznymi, obliczonymi w oparciu o makroekonomiczny indyktor bazy podatkowej (tzw. metoda rozbieżności, ang. *discrepancy method*; Gemmell i Hasseldine 2012). Ze względu jednak na fakt, iż – w przeciwieństwie do podatku VAT⁵ – możliwość implementacji metody rozbieżności w odniesieniu do podatku CIT jest ograniczona (Ueda 2018), zaproponowano modyfikację standardowej metodyki. Po pierwsze, ze względu na trudności z obliczeniem teoretycznych należności podatkowych z tytułu CIT zrezygnowano z podejścia algebraicznego, w ramach którego luka stanowi różnicę między rzeczywistymi a teoretycznymi należnościami podatkowymi, na rzecz podejścia ekonometrycznego, w ramach którego analizie podlega nie różnica w poziomach zmiennych, ale w ich trajektorii, czego odzwierciedleniem jest zmienna w czasie elastyczność jednej zmiennej względem drugiej. Po drugie,

³ Granica pomiędzy poszczególnymi formami ucieczki od podatku nie jest ostra. Z reguły wskazuje się, że unikanie opodatkowania podejmowane jest w ramach i granicach obowiązujących regulacji, natomiast uchylanie się od opodatkowania opiera się na działaniach sprzecznych z prawem. Sankcje karnoskarbowe wiążą się więc zasadniczo jedynie z uchylaniem się od opodatkowania, a nie z unikaniem opodatkowania. Unikanie opodatkowania często zastępowane jest pojęciem optymalizacji podatkowej, są to jednak pojęcia nieznacznie się różniące. Wskazuje się, że w przeciwieństwie do unikania opodatkowania, w przypadku optymalizacji podatkowej pierwszeństwo ma określony cel ekonomiczny, a nie jedynie zamiar redukcji obciążenia podatkowego (Jankowski 2019). Zakres pojęciowy oszustwa podatkowego i uchylania się od opodatkowania częściowo się pokrywa. W piśmiennictwie, na gruncie polskiego kodeksu karnego skarbowego, wyróżnia się zazwyczaj uchylanie się od opodatkowania polegające na zatajaniu faktu powstania zobowiązania podatkowego i braku wymiaru tego zobowiązania w ogóle (art. 54 kks) oraz pozostałe oszustwa podatkowe, czyli w szczególności działania polegające na podawaniu nieprawdy lub zatajaniu prawdy w zeznaniu podatkowym (art. 56 kks), firmactwo (art. 55 kks) czy wyłudzenie podatku (art. 74 kks) (Wilk 2018). Zdaniem autorów, w kontekście zdefiniowania pojęcia unikania opodatkowania w art. 119a par. 1 Ordynacji Podatkowej (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325), w polskim systemie podatkowym unikanie opodatkowania należy traktować jako działanie sprzeczne z prawem podatkowym, w przeciwieństwie do optymalizacji podatkowej, która jest działaniem zgodnym z prawem podatkowym.

⁴ Alternatywą jest podejście mikroekonomiczne (oddolne, ang. *bottom-up approach*), które jednak – ze względu na oparcie szacunków na danych jednostkowych – jest bardziej czasowo- i zasobochłonne.

⁵ Metodę rozbieżności do szacowania luki VAT w krajach Unii Europejskiej stosuje Komisja Europejska. Podstawy metodologiczne oraz szacunki dla lat 2000–2006 zostały przygotowane przez Reckon (2009), zaś ich aktualizacją zajmuje się konsorcjum kierowane przez Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych (Komisja Europejska 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018b). Konopczak (2020) zaproponowała ekonometryczne uogólnienie algebraicznego podejścia do szacowania luki VAT stosowanego przez Komisję Europejską.

ze względu na brak dobrego makroekonomicznego indykatora bazy podatku CIT szacowana była nie elastyczność należności podatkowych względem bazy (ang. *tax elasticity*), a względem sytuacji gospodarczej (ang. *tax buoyancy*). Przedmiotem analizy jest zatem kształtowanie się w czasie (tj. trajektoria) długookresowej elastyczności dochodów z podatku CIT względem indykatora sytuacji gospodarczej (PKB). Po trzecie, dzięki uwzględnieniu w modelu ewentualnej cykliczności (tj. zależności od fazy cyklu koniunkturalnego) tej elastyczności⁶, możliwa była dekompozycja zmian luki CIT na część wynikającą ze zmiany koniunktury oraz część o charakterze strukturalnym, tj. oczyszczoną z wahań koniunkturalnych.

Artykuł ma następującą strukturę. Rozdział 1 zawiera przegląd działań uszczelniających w zakresie podatku CIT podjętych w Polsce w latach 2014–2018. Kolejne rozdziały zawierają opis proponowanej metodyki kwantyfikacji efektu uszczelnienia (rozdział 2) oraz danych użytych do analizy (rozdział 3). W rozdziale 4 przedstawiono wyniki badania, w tym kwantyfikację zmian luki CIT oraz ich dekompozycję na część o charakterze cyklicznym i strukturalnym. Ostatni rozdział stanowi podsumowanie badania.

1. Działania uszczelniające CIT w latach 2014–2018

W latach 2014–2018 polski ustawodawca podjął szereg działań mających na celu uszczelnienie systemu podatku CIT. Część z nich wynikała z implementacji przez Polskę dyrektyw UE (głównie *Anti-Tax Avoidance Directive*, ATAD) i zaleceń OECD (*Base Erosion and Profit Shifting Project*, BEPS), zaś część podjęto niezależnie. Działania te można podzielić na zabezpieczające system podatkowy w sposób ogólny (*general rules*) lub ukierunkowane na konkretne schematy unikania opodatkowania (*targeted rules*). Ogólne działania uszczelniające mają charakter systemowy i przyczyniają się najczęściej do zapewnienia wyższej ścigalności w wielu rodzajach podatków, nie tylko CIT. Działania te polegają z reguły na dostarczeniu administracji narzędzi pozwalających na wykrywanie lub eliminowanie korzyści podatkowych, wynikających z wielu różnych form unikania lub uchylania się od opodatkowania. Do najważniejszych z nich zaliczyć można:

- klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. *General Anti-Avoidance Rule*, GAAR), przyjętą do ordynacji podatkowej w połowie 2016 r.⁷ (a następnie zmodyfikowaną od 2019 r.⁸), która ma na celu przeciwdziałanie

⁶ Liczne badania empiryczne (m.in. Brondolo 2009, Sanck i in. 2010, Poghosyan 2011, Dudine i Jalles 2018, Boschi i d'Addona 2019) sugerują procykliczność elastyczności podatkowych, będącą wynikiem zarówno zmiennej w cyklu koniunktury wielkości szarej strefy czy skłonności podatników do wywiązywania się z obowiązków podatkowych, jak i zmiennej skali niewypłacalności i upadłości przedsiębiorstw.

⁷ Ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

⁸ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2018 poz. 2193).

wszelkim sztucznym działaniom podatników, których głównym celem jest osiągnięcie korzyści sprzecznej z przedmiotem lub celem prawa podatkowego;

- Jednolity Plik Kontrolny, wdrażany od połowy 2016 r.⁹, który pozwala administracji skarbowej na automatyczną identyfikację rozbieżności w rozliczeniach podatkowych podatników i ich kontrahentów;
- reformę administracji skarbowej, przeprowadzoną w marcu 2017 r.¹⁰, która miała na celu w szczególności zwiększenie zdolności analitycznych administracji podatkowej;
- limitowanie od 2017 r.¹¹ rozpoznawalności w kosztach podatkowych transakcji gotówkowych, co ogranicza wykorzystanie transakcji gotówkowych i zwiększa możliwości kontrolne administracji skarbowej;
- ograniczanie możliwości wykorzystywania interpretacji podatkowych do unikania opodatkowania, w szczególności poprzez wprowadzenie od lipca 2016 r.¹² możliwości odmowy wydania interpretacji podatkowej co do czynności zmierzających do osiągnięcia korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej;
- zwiększanie skali i zakresu wymiany informacji podatkowej i finansowej, w tym w szczególności możliwość od kwietnia 2017 r.¹³ pozyskania informacji z innych jurysdykcji o podatnikach, rachunkach raportowanych, interpretacjach podatkowych i decyzjach w sprawach cen transakcyjnych oraz jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów, a także obowiązek raportowania stosowanych przez podatników schematów podatkowych¹⁴.

Równoległe do ogólnych działań uszczelniających, wdrożono także szereg rozwiązań antyabuzyjnych ukierunkowanych na poszczególne schematy unikania opodatkowania. Do najważniejszych z nich zaliczyć można działania:

- ukierunkowane na ograniczanie różnic w opodatkowaniu form prawnych działalności gospodarczej, w tym w szczególności objęcie od 2014 r.¹⁵ opodatkowaniem CIT dotychczas transparentnych podatkowo spółek komandytowo-

⁹ Ustawa z dnia 10.09.2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649).

¹⁰ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947) oraz ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.).

¹¹ Ustawa z dnia 13.04.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r., poz. 780).

¹² Ustawa z dnia 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 846).

¹³ Ustawa z dnia 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r., poz. 648).

¹⁴ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

¹⁵ Ustawa z dnia 8.11.2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. z 2013 r., poz. 1387).

-akcyjnych oraz ograniczenie od 2017 r.¹⁶ zwolnienia podatkowego funduszy inwestycyjnych zamkniętych i specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych;

- mające na celu ograniczenie możliwości unikania opodatkowania poprzez wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności wprowadzenie od 2015 r.¹⁷ i korekta w 2018 r.¹⁸ regulacji o kontrolowanych spółkach zagranicznych¹⁹ oraz wprowadzenie od 2019 r.²⁰ tzw. *exit-tax*, czyli podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych w razie przeniesienia aktywów do innej jurysdykcji podatkowej;
- ograniczające korzyści podatkowe uzyskiwane w wyniku kształtowania struktury finansowania, w tym przede wszystkim rozszerzenie w 2015 r.²¹ regulacji o niedostatecznej kapitalizacji oraz przemodelowanie tych regulacji od 2018 r.²² w myśl zaleceń OECD i UE, ale także wyeliminowanie od 2018 r.²³ korzyści podatkowych z transakcji typu *debt-push-down*, czy wyłączenie od 2018 r.²⁴ wprost możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych kosztów związanych z pożyczką partycypacyjną;
- limitujące korzyści podatkowe związane z usługami niematerialnymi i wartościami niematerialnymi i prawnymi, w tym w szczególności ograniczenie od 2018 r.²⁵ wysokości kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami

¹⁶ Ustawa z dnia 29.11.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1926).

¹⁷ Ustawa z dnia 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328).

¹⁸ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

¹⁹ Podatnik, który transferuje określone płatności do spółek zależnych w krajach o znacząco niższym opodatkowaniu, jest na mocy tych regulacji zobowiązany do rozpoznania dochodów tych spółek w kraju rezydencji.

²⁰ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

²¹ Ustawa z dnia 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328).

²² Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

²³ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

²⁴ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

²⁵ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

o usługi niematerialne w określonej sytuacji, a także ograniczenie od 2018 r.²⁶ w zakresie podatkowego rozpoznawania opłat licencyjnych od odpisów amortyzacyjnych w związku z wcześniejszym przeniesieniem praw na dobrach niematerialnych;

- ukierunkowane na ograniczenie manipulacji wynikiem podatkowym za pomocą cen transferowych (zmiany w tym zakresie od 2017²⁷ i 2019 r.²⁸);
- mające na celu przeciwdziałanie możliwości unikania opodatkowania z rozliczaniem strat, w tym przede wszystkim rozdzielenie od 2018 r.²⁹ w podatku CIT źródeł przychodów na te związane z zyskami kapitałowymi i te związane z pozostałą działalnością gospodarczą; ponadto uregulowanie ustawowe do 2019 r.³⁰ opodatkowania obrotu walutami wirtualnymi;
- ukierunkowane na zwiększenie zgodności rozliczeń podatku u źródła poprzez wprowadzenie od 2019 r.³¹ zmodyfikowanych zasad poboru podatku u źródła, w ten sposób, że dla większych płatności podstawową zasadą jest obowiązek wpłaty całego podatku na rachunek urzędu skarbowego, który zostanie zwrócony dopiero po weryfikacji poprawności zastosowania określonej obniżonej stawki podatkowej lub zwolnienia z podatku u źródła w danej sytuacji;
- mające na celu ograniczenie możliwości ucieczki od podatku za pomocą kształtowania transakcji, w tym dla przykładu uregulowanie od 2015 r.³² skutków podatkowych *datio in solutum* (wcześniej zazwyczaj brak zobowiązania podatkowego), określenie od 2015 r.³³ sposobu ustalania wartości przychodów i kosztów świadczeń w naturze (np. dywidenda rzeczowa), czy ograniczenie od 2019 r.³⁴ kosztów podatkowych związanych z leasingiem i użytkowaniem samochodów;

²⁶ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

²⁷ Ustawa z dnia 9.10.2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1932).

²⁸ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

²⁹ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

³⁰ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

³¹ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2193).

³² Ustawa z dnia 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328).

³³ Ustawa z dnia 29.08.2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2014 r., poz. 1328).

³⁴ Ustawa z dnia 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r., poz. 2159).

- ukierunkowane na ograniczenie możliwości nabywania korzyści umownych, w tym w szczególności poprzez stopniowo wchodzącą od 1 lipca 2018 r. w życie konwencję wielostronną MLI³⁵, która modyfikuje treść poszczególnych bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także wielokrotne jednostkowe usuwanie niekorzystnych dla budżetu Polski postanowień z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. usuwanie klauzul *tax sparing* w umowach z Cyprem i Malcią), czy wprowadzanie klauzul *artificial arrangement, main purpose test, czy limitation of benefits*³⁶);
- mające na celu ograniczenie korzyści podatkowych wynikających z przeprowadzenia restrukturyzacji, w tym w szczególności ograniczenie od 2018 r.³⁷ optymalizacji z wykorzystaniem podatkowych grup kapitałowych, zmiany w latach 2017–2019 w zakresie dotyczącym ustalania przychodów i kosztów przy wnoszeniu aportów³⁸, czy przyjęcie szczegółowej klauzuli uzasadnienia ekonomicznego dla aportu przedsiębiorstw lub jego zorganizowanej części³⁹;
- mające na celu zapewnienie minimalnych wpływów budżetowych w określonych sytuacjach, w szczególności poprzez wprowadzenie w 2018 r.⁴⁰ minimalnego podatku dochodowego od wartości nieruchomości komercyjnych.

2. Metodyka

2.1. Ekonometryczne podejście do szacowania zmian luki CIT

Podobnie jak w przypadku luki VAT, podstawową metodą szacowania luki CIT w ujęciu makroekonomicznym jest metoda rozbieżności (ang. *discrepancy method*), w ramach której luka liczona jest jako różnica między teoretycznym podatkiem należnym (ang. *theoretical tax liability*) a rzeczywistymi dochodami

³⁵ Ustawa z dnia 29.09.2017 r. o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 2104).

³⁶ Tego typu klauzule pojawiły się w ostatnich latach np. w umowach z Wielką Brytanią, Malcią, Kanadą, Indiami, ZAE, Malezją, Koreą, Arabią Saudyjską, Etiopią, USA, Luksemburgiem, Belgią czy Słowacją.

³⁷ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

³⁸ W tym np. ustawa z dnia 5.09.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z (Dz.U. z 2016 r., poz. 1550)

³⁹ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

⁴⁰ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175).

podatkowymi (Ueda 2018). W przeciwieństwie do podatku VAT, operacjonalizacja tej idei w odniesieniu do podatku CIT następuje jednak duże trudności metodologiczne, w szczególności w zakresie aproksymacji bazy podatkowej, na podstawie której obliczane są teoretyczne dochody z podatku CIT (jako iloczyn bazy i efektywnej stawki podatkowej pomniejszony o odliczenia od podatku). Pewne jej przybliżenie stanowi nadwyżka operacyjna brutto (ang. *gross operating surplus*) w sektorze przedsiębiorstw i instytucji finansowych i ubezpieczeniowych, jednak można sformułować szereg zastrzeżeń co do szacunków luki CIT powstałych na jej podstawie. Po pierwsze, agregat ten obejmuje dochody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej zarówno przez podmioty podlegające opodatkowaniu podatkiem CIT, jak i PIT⁴¹. Po drugie, nadwyżka operacyjna brutto jest konceptualnie zbliżona do wyniku księgowego brutto, który ze względu na rozbieżności między definicją przychodów i kosztów w prawie bilansowym i podatkowym różni się od wyniku podatkowego, będącego podstawą naliczania podatku CIT. Aproksymacja bazy podatkowej na podstawie nadwyżki operacyjnej brutto wymaga zatem dokonania licznych korekt, z których część ma charakter przybliżony lub szacunkowy. Budzi to zastrzeżenia w obliczu algebraicznego charakteru metody (luka obliczana jest jako różnica między rzeczywistymi a teoretycznymi należnościami podatkowymi). Po trzecie, wyliczona w ten sposób luka CIT koncepcyjnie uwzględnia jedynie uchylanie się od opodatkowania, pomijając zjawisko unikania opodatkowania, jako że jest ono zwykle dokonywane przez pozorne obniżanie – metodami legalnymi, aczkolwiek sztucznymi (tj. pozbawionymi racjonalnego uzasadnienia gospodarczego) – wykazywanego zysku (np. poprzez jego transfer za granicę).

Biorąc pod uwagę opisane powyżej ograniczenia metody rozbieżności w odniesieniu do luki CIT, w niniejszej analizie przyjęto odmienne podejście do szacowania jej zmian w czasie. Po pierwsze, ze względu na trudności z obliczeniem teoretycznych należności podatkowych z tytułu CIT zrezygnowano z podejścia algebraicznego na rzecz ekonometrycznego, w ramach którego analizie podlega nie różnica w poziomach zmiennych, ale w ich trajektorii⁴², czego odzwierciedleniem jest elastyczność jednej zmiennej względem drugiej. Po drugie, ze względu na brak jednoznacznego indykatora bazy podatku CIT przedmiot analizy stanowiła nie elastyczność należności podatkowych względem bazy (ang. *tax elasticity*), a względem sytuacji gospodarczej (ang. *tax buoyancy*). Z jednej strony jest to mniej precyzyjna miara, gdyż zmiana wrażliwości dochodów podatkowych względem sytuacji gospodarczej może wynikać zarówno ze zmian ich elastyczności względem bazy podatkowej, jak i ze zmian elastyczności bazy względem sytuacji gospodarczej. Z drugiej jednak strony, w przypadku podatku CIT taka strategia modelowania jest uzasadniona, jako

⁴¹ W ramach systemu rachunków narodowych sektor przedsiębiorstw obejmuje zarówno osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (w tym spółki cywilne, jawne, komandytowe oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, zatrudniające więcej niż 9 osób).

⁴² Pewnym ograniczeniem proponowanego podejścia jest jednak to, że pozwala jedynie na oszacowanie zmian luki CIT w czasie, nie zaś jej poziomu.

że samo kształtowanie się bazy podatkowej może być wynikiem unikania opodatkowania⁴³.

Zmiany w zakresie luki CIT liczone były jako różnica między prognozami należności podatkowych z tytułu CIT otrzymanymi w oparciu o zmienny w czasie proces generujący dane oraz przy założeniu, że proces generujący dane pozostawał na poziomie z okresu referencyjnego (tj. poprzedzającego implementację opisanych w rozdziale 1 działań uszczelniających). Komponent strukturalny zmian luki CIT (tj. część zmiany luki, której nie można wytłumaczyć zmianą koniunktury) został oszacowany analogicznie, jednak przy uwzględnieniu ewentualnej cykliczności (tj. zależności od fazy cyklu koniunkturalnego) elastyczności dochodów podatkowych.

2.2. Szacowanie elastyczności dochodów podatkowych

Możliwość odliczania od dochodu strat poniesionych w poprzednich latach podatkowych powoduje, iż w zależności między należnościami z tytułu podatku CIT a bieżącą sytuacją gospodarczą występują przesunięcia w czasie. Z tego względu właściwą metodą modelowania jest w tym przypadku analiza kointegracji, pozwalająca na pełną charakterystykę mechanizmu transmisji w systemie zmiennych, w szczególności oszacowanie elastyczności długookresowej, odzwierciedlającej zmiany dochodów podatkowych po dokonaniu wszystkich rozliczeń i zwrotów. Ze względu na jednoznaczny kierunek przyczynowości (dochody podatkowe są determinowane zmianami bazy podatkowej, która jest pochodną sytuacji gospodarczej) i krótkość dostępnych szeregów (próba obejmuje lata 2004–2018, zaś dane mają częstotliwość kwartalną) analiza ma charakter jednowymiarowy i wykorzystuje metodę analizy kointegracji w ramach modelu ARDL zaproponowaną przez Pesarana i Shina (1999). Metodyka ta stanowi alternatywne podejście do analizy związków długookresowych między zmiennymi (obok podejścia Engle’a-Grangera, 1987 i Johansena, 1988) i pozwala na łączną estymację parametrów krótko- i długookresowych w ramach modelu jednowymiarowego.

Pesaran i Shin (1999) udowodnili, że estymator długookresowych parametrów w ramach modelu ARDL jest zgodny i asymptotycznie normalny. W przeciwieństwie do metody Engle’a-Grangera, możliwe jest w jego ramach standardowe wnioskowanie statystyczne. Jako analiza jednowymiarowa, metoda Pesarana i Shina jest – podobnie jak metoda Engle’a-Grangera – dedykowana dla syste-

⁴³ Dla przykładu, jeśli jakaś płatność licencyjna do pomiotu zagranicznego jest sztuczna, tj. nie ma realnego uzasadnienia gospodarczego i ukierunkowana jest wyłącznie na osiągnięcie oszczędności podatkowych, to stanowić będzie przejaw unikania opodatkowania. Wskazane opłaty licencyjne będą jednak rzutować na wyniki finansowe podatnika. Bez dostępu do precyzyjnych danych na temat całej grupy kapitałowej, trudno jest określić, jaka część wyników finansowych może być związana z unikaniem opodatkowania. Posiadanie tych danych często także nie będzie wystarczające, ponieważ podatnicy stosujący schematy unikania opodatkowania zazwyczaj tworzą konstrukcje imitujące uzasadnienie gospodarcze dla poszczególnych transakcji, tak żeby utrudnić wykrycie przez administrację skarbową stosowanych schematów podatkowych lub zmniejszyć ryzyko podważenia ich skutków.

mów dwóch zmiennych, w których kierunek przyczynowości nie budzi kontrowersji (jako że podział zmiennych na endo- i egzogeniczne dokonywany jest *a priori*). Niemniej jednak metoda ta spotkała się w ostatnich latach z dużym zainteresowaniem badaczy empirycznych m.in. dzięki szerokim możliwościom ujmowania i testowania w jej ramach różnych przejawów nieliniowości w relacjach długookresowych (asymetrii, progowości, reżimowości itp.).

Punktem wyjścia analizy jest model ARDL(1,p,q) na poziomach zmiennych:

$$y_{1t} = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_i y_{1t-i} + \sum_{i=0}^q \beta_i y_{2t-i} + \vartheta_t, \quad (1)$$

który szacowany jest po reparametryzacji do jednej z postaci modelu ECM (*unrestricted error correction model*):

$$\Delta y_{1t} = \alpha_0 + \gamma y_{1t-1} + \beta y_{2t-1} + \sum_{i=1}^{p-1} \alpha_i \Delta y_{1t-i} + \sum_{i=0}^{q-1} \beta_i \Delta y_{2t-i} + \vartheta_t \quad (2)$$

gdzie $\gamma = -\left(1 - \sum_{i=1}^p \alpha_i\right)$, $\beta = \sum_{i=0}^q \beta_i$.

Po przekształceniu oszacowanego modelu do klasycznej postaci modelu ECM (*restricted ECM*):

$$\Delta \hat{y}_{1t} = \hat{\alpha}_0 + \hat{\gamma} \left(y_{1t-1} + \frac{\hat{\beta}}{\hat{\gamma}} y_{2t-1} \right) + \sum_{i=1}^{p-1} \hat{\alpha}_i \Delta y_{1t-i} + \sum_{i=0}^{q-1} \hat{\beta}_i \Delta y_{2t-i} \quad (3)$$

otrzymujemy oszacowania długookresowej elastyczności $\hat{\delta} = -\frac{\hat{\beta}}{\hat{\gamma}}$ oraz tempa dostosowań do długookresowej równowagi ($\hat{\gamma}$). Istnienie relacji kointegrującej testowane jest w ramach procedury zaproponowanej przez Pesarana i in. (2001) i polega na weryfikacji hipotezy zerowej, zgodnie z którą $\gamma = \beta = 0$.

2.3. Szacowanie zmian elastyczności w czasie

W ramach niniejszego badania kształtowanie się luki CIT utożsamiane jest ze zmianami w czasie wrażliwości dochodów podatkowych względem sytuacji gospodarczej. Celem analizy jest zatem oszacowanie szeregu zmiennej w czasie długookresowej elastyczności. W tym celu opracowano nowe narzędzie, stanowiące uogólnienie estymacji *rolling window*, oparte na algorytmach uśredniania wyników estymacji zaproponowanych przez Pesarana i Timmermanna (2007). Oryginalne algorytmy Pesarana i Timmermanna przewidziane są dla celów prognostycznych i pozwalają na wybór szerokości okna estymacji lub też uśrednienie wyników uzyskanych dla wszystkich możliwych szerokości okien estymacji tak, aby uzyskać prognozy obciążone możliwie małym błędem. Na potrzeby niniejszej analizy wykorzystano tę ideę, jednak nie w odniesieniu do prognoz, tylko do szacowania parametrów modelu. Celem algorytmów było uśrednienie szacunków długookresowych elastyczności z kointegracyjnego modelu ARDL dla wszystkich możliwych szerokości okien estymacji w taki sposób, aby możliwie wiernie odzwierciedlić zmiany w czasie procesu generującego dane. Podejście to nie wy-

maga zatem – w przeciwieństwie do modeli zmiennych parametrów⁴⁴ – przyjmowania arbitralnych założeń dotyczących procesu, jakiemu podlegają zmiany parametrów, ani określania wartości początkowych.

Mając na uwadze cele prognostyczne, Pesaran i Timmermann zaproponowali, aby wagi służące do uśredniania wyników estymacji oprzeć na błędach prognoz. Dla celów niniejszej analizy wagi skonstruowano na podstawie jakości dopasowania modelu do danych. Dla kolejnych obserwacji ($t = 1 \dots T$) szacowano modele we wszystkich możliwych szerokościach okien ($m = 1 \dots M$), przyjmując pewną minimalną szerokość (zgodnie z zaleceniami Pesarana i Timmermanna dwukrotność liczby szacowanych parametrów), a następnie dla każdej szerokości wyznaczano jakość dopasowania modelu do danego punktu w czasie, wykorzystując w tym celu sumę kwadratów błędów predykcji (*SSE*, ang. *sum of squared errors*)⁴⁵. Na tej podstawie każdej szerokości okna (m) przypisano wagę (w_{mt}) proporcjonalną do jakości dopasowania (definiowanej jako odwrotność sumy kwadratów reszt, $\frac{1}{SSE_{mt}}$) modelu szacowanego w tym oknie do obserwacji empirycznej w punkcie t :

$$w_{mt} = \frac{\frac{1}{SSE_{mt}}}{\sum_{m=1}^M \left(\frac{1}{SSE_{mt}} \right)}. \quad (4)$$

Następnie, na podstawie skonstruowanych wag dla każdego punktu w czasie liczona była ważona średnia ($\hat{\delta}_t$) z elastyczności oszacowanych w kolejnych oknach ($\hat{\delta}_t^m$):

$$\hat{\delta}_t = \sum_{m=1}^M w_{mt} \hat{\delta}_t^m. \quad (5)$$

Wariancja uśrednionych oszacowań ($var(\hat{\delta}_t)$) liczona była według wzoru (patrz Buckland i in. 1997):

$$var(\hat{\delta}_t) = \left[\sum_{m=1}^M w_{mt} \sqrt{var(\hat{\delta}_t^m) + (\hat{\delta}_t^m - \hat{\delta}_t)^2} \right]^2, \quad (6)$$

gdzie $var(\hat{\delta}_t^m)$ oznacza wariancję oszacowania parametru w m -tym oknie. Wariancja uśrednionych oszacowań jest zatem funkcją zarówno błędów szacunku

⁴⁴ W ramach analizy kointegracji zostały opracowane modele zmiennych parametrów, w których szereg elastyczności aproksymowany jest przy pomocy funkcji wielomianowych (Bierens i Martins 2010) lub trygonometrycznych (Park i Hahn 1999). Z kolei w przypadku wykorzystania do modelowania zmiennej w czasie kointegracji modelu przestrzeni stanów (Koop i in. 2011) zakłada się, że parametry długookresowe podlegają procesowi autoregresji.

⁴⁵ Dopasowanie modelu do tylko jednej obserwacji generuje dużą zmienność przebiegu szeregu elastyczności. W związku z tym – celem wygładzenia szeregu – dopasowanie było liczone dla danego punktu w czasie oraz dla obserwacji sąsiadujących.

parametru w poszczególnych oknach, jak i rozrzutu oszacowanych parametrów wokół wartości średniej.

Przedziały ufności dla uśrednionych parametrów konstruowane były przy założeniu rozkładu normalnego według standardowego wzoru:

$$\hat{\delta}_t \pm z_\alpha \sqrt{\text{var}(\hat{\delta}_t)}, \quad (7)$$

gdzie z_α oznacza $(1 - \alpha)$ kwantyl rozkładu normalnego standaryzowanego.

2.4. Cykliczność długookresowej elastyczności

Zmiany luki podatkowej mogą wynikać zarówno z czynników o charakterze strukturalnym, np. zmian w zakresie szczelności systemu podatkowego, jak i koniunkturalnym, np. zmieniających się w cyklu koniunktury: (1) wielkości szarej strefy, (2) skłonności podatników do wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych, (3) skali niewypłacalności przedsiębiorstw, (4) skłonności do agresywnego planowania podatkowego, (5) skuteczności egzekwowania zobowiązań podatkowych⁴⁶. Dekompozycja zmian luki na część strukturalną i koniunkturalną wymaga uwzględnienia w modelu ewentualnej cykliczności elastyczności dochodów podatkowych względem bazy. W tym celu oszacowano reżimowy (ang. *regime-dependent*) model ARDL, stanowiący rozwinięcie nieliniowego modelu ARDL zaproponowanego przez Shina i in. (2014), w ramach którego zarówno długo-, jak i krótkookresowa elastyczność zależy od kształtowania się cyklu koniunkturalnego (patrz Konopczak 2020).

Równanie kointegracji reżimowej, w którym zmianą reżimu steruje zmienna spoza modelu (z_t – cykl koniunkturalny), ma następującą postać:

$$y_{1t} = \delta_0 + \delta_1^+ y_{2t}^+ + \delta_1^- y_{2t}^- + \varepsilon_t, \quad (8)$$

gdzie $y_{2t}^+ = \sum_{i=1}^T \Delta y_{2i} \mathbb{I}_{\{z_i > 0\}}$ oraz $y_{2t}^- = \sum_{i=1}^T \Delta y_{2i} \mathbb{I}_{\{z_i \leq 0\}}$ stanowią częściowe sumy zmian y_{2t} w okresie, gdy zmienna z_t jest odpowiednio dodatnia i ujemna (tj. w okresie „dobrej” i „złej” koniunktury)⁴⁷. Tym samym, parametr δ_1^+ odzwierciedla długo-okresową reakcję na zmianę y_{2t} w okresie „dobrej” koniunktury, zaś δ_1^- – w okresie „złej” koniunktury.

Odpowiadający równaniu (8) reżimowy model ARDL ma następującą postać:

$$y_{1t} = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_i y_{1t-i} + \sum_{i=0}^q (\beta_i^+ y_{2t-i}^+ + \beta_i^- y_{2t-i}^-) + \vartheta_t \quad (9)$$

i szacowany jest w postaci:

⁴⁶ Patrz m.in. Bajada (2003), Brondolo (2009), Richardson i in. (2015), Edwards i in. (2016), Ueda (2017), Komisja Europejska (2018a), Durán-Cabré i in. (2020).

⁴⁷ $\mathbb{I}_{\{ \cdot \}}$ oznacza funkcję wskaźnikową, która przyjmuje wartość 1, jeżeli spełniony jest warunek w nawiasie klamrowym i 0 w przeciwnym wypadku.

$$\Delta y_{1t} = \alpha_0 + \gamma y_{1t-1} + \beta^+ y_{2t-1}^+ + \beta^- y_{2t-1}^- + \sum_{i=1}^{p-1} \alpha_i \Delta y_{1t-i} + \sum_{i=0}^{q-1} (\beta_i^+ \Delta y_{2t-i}^+ + \beta_i^- \Delta y_{2t-i}^-) + \vartheta_t, \quad (10)$$

gdzie $\gamma = -\left(1 - \sum_{i=1}^p \alpha_i\right)$, $\beta^+ = \sum_{i=0}^q \beta_i^+$ oraz $\beta^- = \sum_{i=0}^q \beta_i^-$.

Oszacowany reżimowy model ECM dany jest następującym wzorem:

$$\Delta \hat{y}_{1t} = \hat{\alpha}_0 + \hat{\gamma} \left(y_{1t-1} + \frac{\hat{\beta}^+}{\hat{\gamma}} y_{2t-1}^+ + \frac{\hat{\beta}^-}{\hat{\gamma}} y_{2t-1}^- \right) + \sum_{i=1}^{p-1} \hat{\alpha}_i \Delta y_{1t-i} + \sum_{i=0}^{q-1} (\hat{\beta}_i^+ \Delta y_{2t-i}^+ + \hat{\beta}_i^- \Delta y_{2t-i}^-). \quad (11)$$

Na jego podstawie otrzymujemy oszacowania długookresowych elastyczności y_{1t} w odpowiedzi na zmianę y_{2t} w okresie „dobrej” i „złej” koniunktury, odpowiednio $\hat{\delta}_1^+ = -\frac{\hat{\beta}^+}{\hat{\gamma}}$ i $\hat{\delta}_1^- = -\frac{\hat{\beta}^-}{\hat{\gamma}}$.

3. Dane

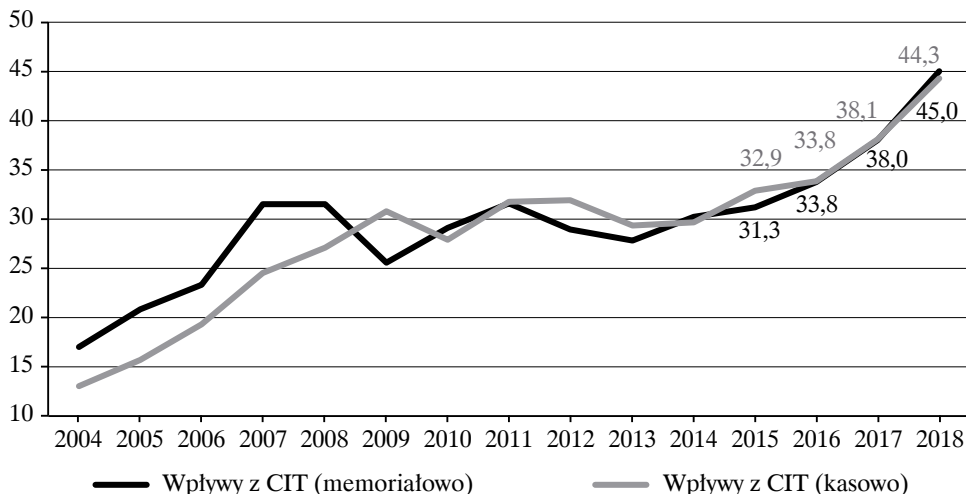
3.1. Dochody podatkowe z tytułu CIT

W analizie wykorzystano zagregowane dane dotyczące należności z tytułu podatku CIT (uwzględniających inne zobowiązania podatkowe), które zostały zadeklarowane przez podatników w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty (formularz CIT-8). Szeregi mają częstotliwość kwartalną i obejmują lata 2004–2018⁴⁸. Dane mają charakter memoriałowy, tj. opierają się na wykazanych w prowadzonej ewidencji podatkowej i zadeklarowanych przez podatnika wartościach. Oznacza to, że możliwe są sytuacje, w których zadeklarowana przez podatnika należność podatkowa nie została faktycznie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego. Oszacowana na podstawie danych memoriałowych luka CIT nie obejmuje zatem luki w poborze⁴⁹. Oparcie badania na danych memoriałowych jest jednak podejściem zapewniającym lepsze odzwierciedlenie zmian luki CIT niż w przypadku użycia danych o faktycznych wpływach z podatku w danym okresie. Dane kasowe mogą bowiem odbiegać od rzeczywistych należności podatkowych za dany okres, na przykład w wyniku stosowania przez podatników zaliczek uproszczonych w ciągu roku podatkowego. Co więcej, dane kasowe za dany okres obejmują również dopłaty podatku po złożeniu korekty deklaracji za okresy wcześniejsze. Tym samym dane o faktycznych wpływach z podatku mogą nie do końca korespondować z bieżącą sytuacją finansową przedsiębiorstw. Warto jednak zaznaczyć, że różnice pomiędzy wysokością wpływów po-

⁴⁸ Dane zostały pobrane w sierpniu 2019 r. z systemu Ministerstwa Finansów WHTAX i mogą nie uwzględniać zmian w wysokości deklarowanych danych podatkowych, wynikających na przykład z korekt deklaracji złożonych po terminie rozliczenia podatku od dochodów osób prawnych.

⁴⁹ Co do wielkości luki w poborze można jednak wnioskować pośrednio na podstawie wysokości zaległości podatkowych.

Rysunek 1
Wpływy z podatku CIT (mld zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (MF)

datkowych w ujęciu kasowym i memoriałowym były w okresie analizy nieznaczne, szczególnie w latach 2016–2018 (patrz rys. 1).

Podatnicy CIT to przede wszystkim spółki kapitałowe (z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjne), a także inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą: spółdzielnie, spółki komandytowo-akcyjne, przedsiębiorstwa państwowe czy fundusze inwestycyjne. Podatkiem CIT objętych jest jednak szereg jednostek zasadniczo nieprowadzących działalności gospodarczej, takich jak fundacje, stowarzyszenia, wspólnoty mieszkaniowe, związki zawodowe czy różne samorządowe jednostki organizacyjne. Przyjęto założenie, iż podmioty te nie stwarzają istotnego ryzyka w zakresie unikania opodatkowania i z tego względu ich reakcja na działania uszczelniające powinna być znikoma. Zmiany luki CIT powinny być zatem lepiej dostrzegalne po wyłączeniu należności podatkowych tych jednostek z agregatu dochodów z CIT. W związku z tym, w ramach analizy wrażliwości badanie przeprowadzono również, wykorzystując dane dotyczące należności z tytułu podatku CIT zawężonej grupy podatników⁵⁰.

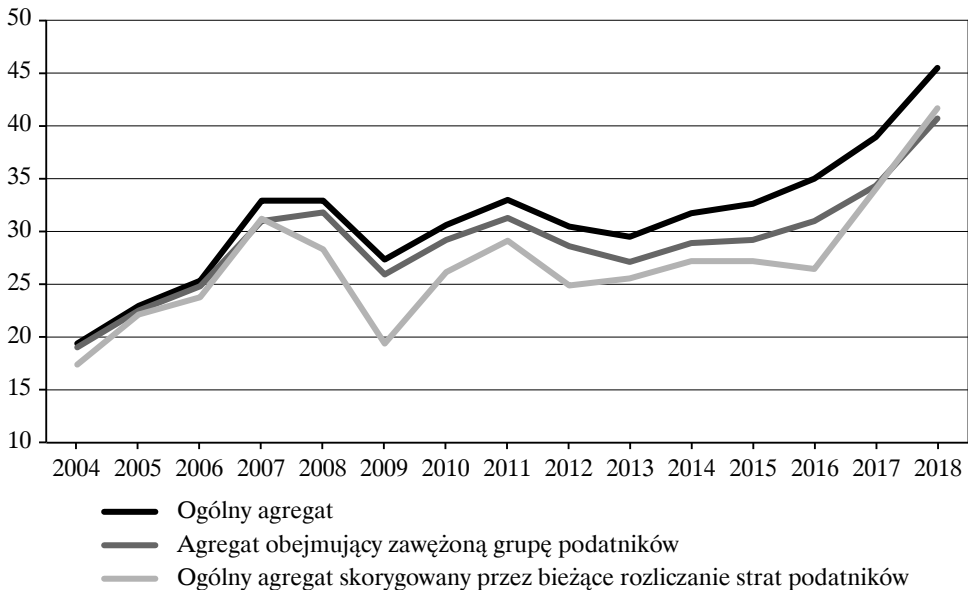
Traktowanie zysków i strat podatników przez systemy podatkowe nie jest symetryczne. Podatnik osiągający dochód zobowiązany jest do zapłaty podatku należnego, natomiast podatnik ponoszący straty nie jest uprawniony do otrzymania zwrotu podatku. Podatnicy otrzymują jednak zazwyczaj ograniczoną możliwość rozliczania tych strat w czasie. Zgodnie z obowiązującymi w Polsce

⁵⁰ Do podgrupy zaliczono następujące podmioty: europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych, spółki partnerskie, spółki akcyjne, spółki z o.o., spółki jawne, spółki cywilne, spółki komandytowe, spółki komandytowo-akcyjne, spółki europejskie, spółki przewidziane przepisami innych ustaw niż ksh lub kc, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, towarzystwa reasekuracji wzajemnej, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, spółdzielnie, spółdzielnie europejskie, fundusze, oddziały przedsiębiorców zagranicznych i przedstawicielstwa zagraniczne.

przepisami podatnik może rozliczyć poniesione straty w kolejnych pięciu latach podatkowych⁵¹, o ile osiągnie pozwalający na to dochód. Asymetria w traktowaniu strat i zysków oraz rozliczanie strat w przyszłych okresach powoduje, że wpływy podatkowe z danego okresu nie korespondują w pełni z bieżącą sytuacją finansową przedsiębiorstw. Co prawda zastosowanie analizy kointegracji pozwala na uwzględnienie ewentualnych przesunięć w czasie w relacji między dochodami podatkowymi z tytułu CIT a sytuacją gospodarczą, jednak w ramach analizy wrażliwości, badanie przeprowadzono również, wykorzystując dane dotyczące podatku należnego z tytułu CIT skorygowane przez: (1) powiększenie ich o rozliczoną w danym roku stratę z lat ubiegłych przemnożoną przez podstawową stawkę podatku oraz (2) pomniejszenie ich o straty podatników poniesione w bieżącym roku przemnożone przez podstawową stawkę podatku. Otrzymany w ten sposób szereg jest odzwierciedleniem sytuacji, w której podatnicy ponoszący straty otrzymywaliby natychmiastowy zwrot środków z budżetu państwa w wysokości określonej przez podstawową stawkę podatkową, a nie poprzez potrącanie tych strat w przyszłych latach (tj. straty byłyby rozliczane od razu poprzez transfer bezpośredni z budżetu państwa). Tym samym, skorygowany szereg w większym stopniu stanowi odzwierciedlenie bieżących wyników finansowych przedsiębiorstw.

Rysunek 2 przedstawia trajektorię dochodów podatkowych z tytułu CIT użytych w badaniu empirycznym: (1) ogólny agregat, (2) agregat obejmujący zawężoną grupę podatników

Rysunek 2
Kształtowanie się dochodów podatkowych z tytułu CIT (mld zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych MF.

⁵¹ Rozliczyć można maksymalnie 50% straty w każdym roku.

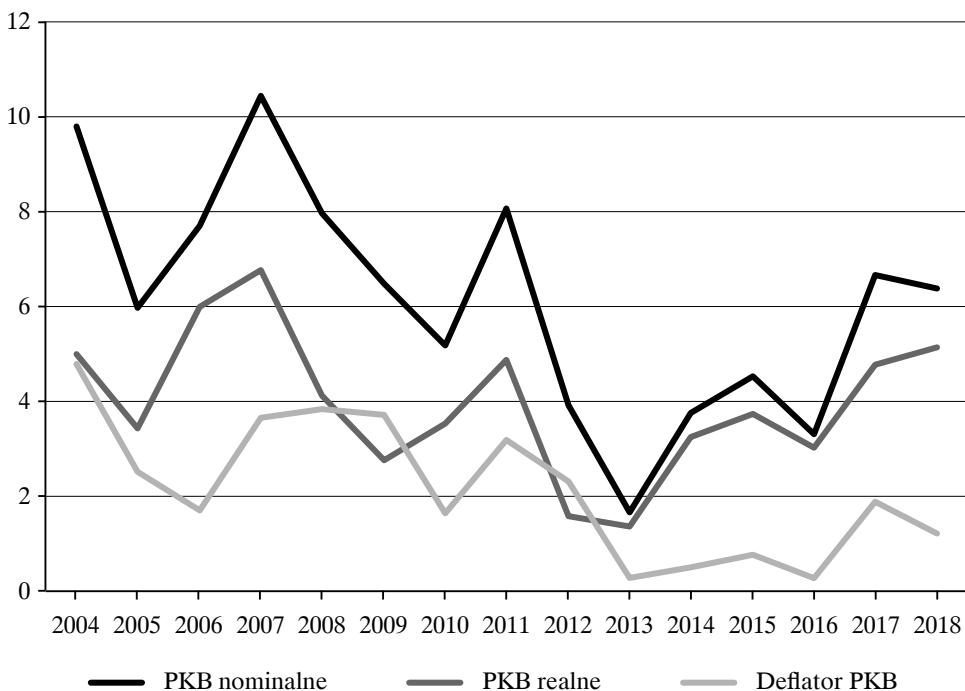
zoną grupę podatników, (3) ogólny agregat skorygowany poprzez bieżące rozliczanie strat podatników.

3.2. Sytuacja makroekonomiczna

Należności podatkowe są wielkością nominalną, tj. *ceteris paribus* rosną wraz ze wzrostem wartości przychodów przedsiębiorstw, który może wynikać zarówno ze wzrostu cen jednostkowych, jak i wolumenu sprzedaży dóbr i usług. Z tego względu jako indikator sytuacji gospodarczej przyjęto w badaniu nominalny PKB, którego zmiany odzwierciedlają zarówno wzrost gospodarczy, jak i zmiany poziomu cen. Rysunek 3 przedstawia kształtowanie się w okresie objętym analizą realnego i nominalnego PKB oraz implikowanego deflatora.

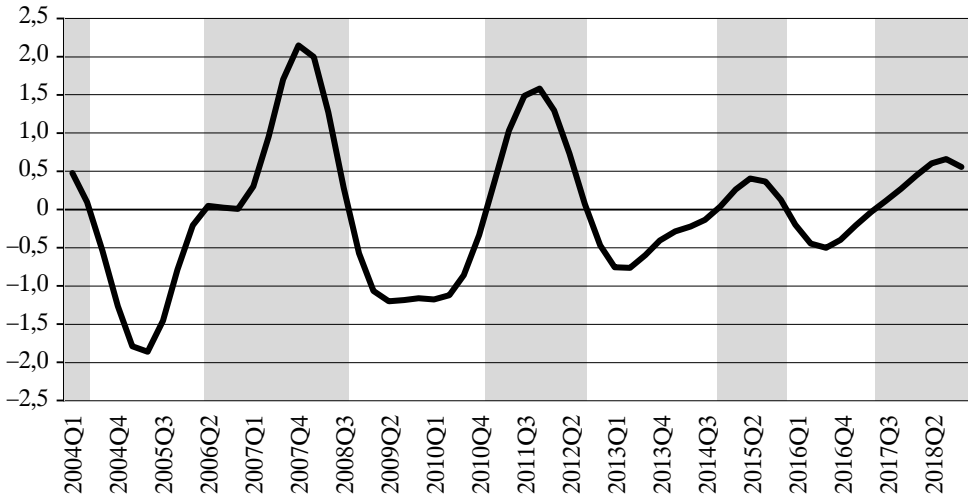
Z kolei cykl koniunkturalny wykorzystywany do dekompozycji luki CIT na część cykliczną i strukturalną został wyekstrahowany z szeregu realnego PKB. W tym celu zastosowano filtr częstotliwościowy Christiano-Fitzgerlada. Wyodrębniony komponent cykliczny przedstawiono na rysunku 4. Fazy cyklu koniunkturalnego wyodrębniono, utożsamiając „dobrą” koniunkturę z dodatnimi wartościami komponentu cyklicznego (dodatnia luka popytowa), zaś „złą” koniunkturę z wartościami ujemnymi (ujemna luka popytowa).

Rysunek 3
Roczne tempo zmian nominalnego i realnego PKB oraz deflatora PKB (%)



Źródło: dane GUS.

Rysunek 4
Komponent cykliczny realnego PKB (%)



Uwagi: Komponent cykliczny wyodrębniono za pomocą filtra Christiano-Fitzgerlada po uprzednim oczyszczeniu szeregu z elementów deterministycznych (stała, trend liniowy). Okresy „dobrej” koniunktury zaznaczono na szaro, okresy „złej” koniunktury – na biało.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

4. Wyniki empiryczne

Szacunki zmiennej w czasie elastyczności należności z podatku CIT względem sytuacji gospodarczej otrzymano zgodnie z metodyką opisaną w rozdziale 3 jako ważone średnie elastyczności oszacowanych we wszystkich możliwych szerokościach okien estymacji, przyjmując jako wagi jakość dopasowania modelu do kolejnych obserwacji empirycznych. Ze względu na silną sezonowość dochodów z CIT dopasowanie było liczone dla czterech obserwacji wokół danego punktu empirycznego⁵², co powodowało uśrednienie szacunków w ujęciu rocznym i tym samym wygładzenie oszacowanego szeregu elastyczności. Niemniej przeprowadzono również analizę wrażliwości, biorąc pod uwagę różne kombinacje parametrów algorytmów ważących (dotyczących kryterium doboru wag⁵³, minimalnej szerokości okna estymacji⁵⁴ czy sposobu doboru liczby opóźnień modelu⁵⁵). Jej wyniki wskazują, że szacunki są w niewielkim stopniu wrażliwe na liczbę obserwacji braną pod uwagę przy konstruowaniu kryterium, przy czym – zgodnie z przewidywaniami – maksymalizacja dopasowania do tylko jednej obserwacji generuje dużą zmienność przebiegu szeregu elastyczności, zaś uwzględnienie dodatkowych obserwacji wokół danego punktu w czasie wygładza szereg.

⁵² Brano pod uwagę dany punkt w czasie, dwa punkty poprzedzające oraz jeden po nim następujący.

⁵³ Brano pod uwagę od jednej do czterech obserwacji.

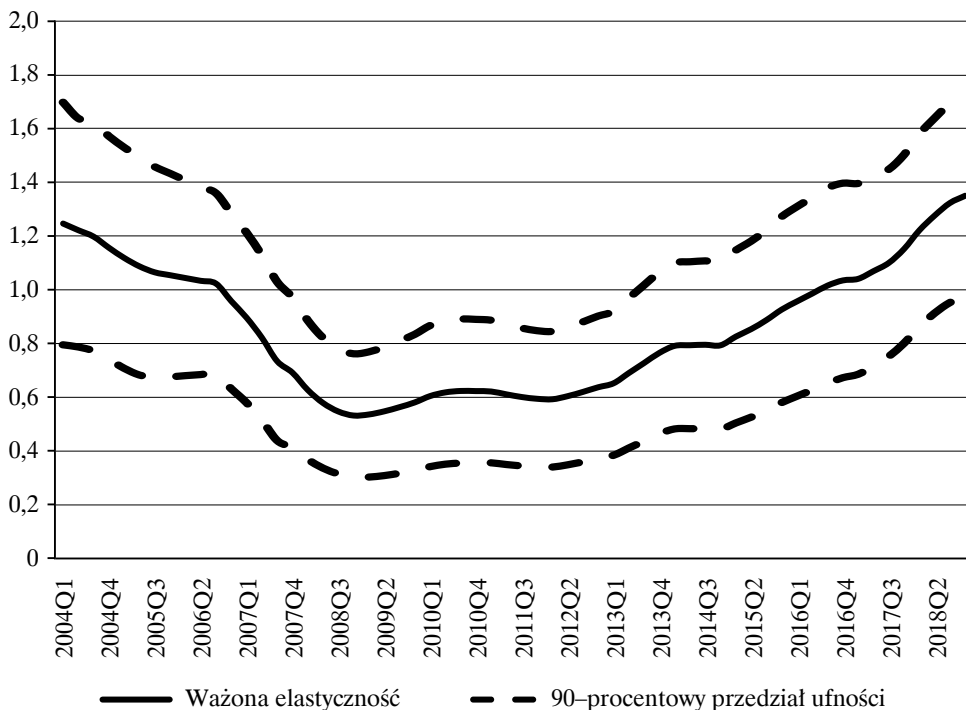
⁵⁴ Brano pod uwagę dwu-, trzy- i czterokrotność liczby szacowanych parametrów.

⁵⁵ Stosowano w tym celu kryterium Akaikego lub Schwarzera.

4.1. Model liniowy

Rysunek 5 przedstawia oszacowany przebieg długookresowej elastyczności – wraz z 90-procentowym przedziałem ufności – otrzymany w ramach modelu liniowego (równanie 2). Na początku próby elastyczność dochodów z CIT względem sytuacji gospodarczej kształtowała się na wysokim (ponadjednostkowym) poziomie, jednak wraz z pogorszeniem się koniunktury związanym z globalnym kryzysem finansowym (lata 2008–2009) nastąpiło znaczne jej obniżenie. Przez następnych kilka lat (do 2013 r.) elastyczność utrzymywała się na mniej więcej stałym (niskim) poziomie. Począwszy od 2014 r. elastyczność rosła, osiągając pod koniec próby poziom porównywalny z tym z jej początku.

Rysunek 5
Oszacowany szereg długookresowej elastyczności dochodów z CIT względem nominalnego PKB



Uwagi: Parametry algorytmu wążącego: minimalna szerokość okna – dwukrotność liczby szacowanych parametrów, wagi – dopasowanie modelu do czterech obserwacji.

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Zmiany w zakresie luki CIT liczone były jako różnica między prognozami dochodów z podatku CIT otrzymanymi w oparciu o zmienny w czasie proces generujący dane oraz przy założeniu, że proces generujący dane pozostawał na poziomie z okresu referencyjnego –(scenariusz *no policy change*), tj. poprzedzającego

podjęcie działań uszczelniających (rok 2013). Tabela 1 zawiera średnią oraz minimalną i maksymalną wartość zmian luki CIT (ujemny znak oznacza zmniejszenie się luki) w latach 2016–2018⁵⁶, otrzymane w ramach analizowanych wariantów algorytmów szacowania parametrów. Łącznie w latach 2016–2018 luka CIT zmniejszyła się o 4,9–6,0 mld zł (przy średniej na poziomie 5,5 mld zł). Z kolei w tabeli 2 przedstawiono udział zmian luki CIT we wzroście dochodów z CIT w kolejnych latach. Zgodnie z otrzymanymi szacunkami średnio ok. 40% wzrostu dochodów z podatku CIT w latach 2016–2018 można wytłumaczyć zmianami luki podatkowej.

Tabela 1
Szacunek zmian luki CIT (mld zł): model liniowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-1,0	-0,7	-1,1
2017	-2,0	-1,8	-2,2
2018	-2,6	-2,2	-2,8
2016–2018	-5,5	-4,9	-6,0

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Tabela 2
Udział zmian luki CIT we wzroście dochodów z CIT (%): model liniowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	37,9	27,4	43,8
2017	47,0	42,4	50,7
2018	36,6	31,5	40,1
2016–2018	40,1	35,7	43,5

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

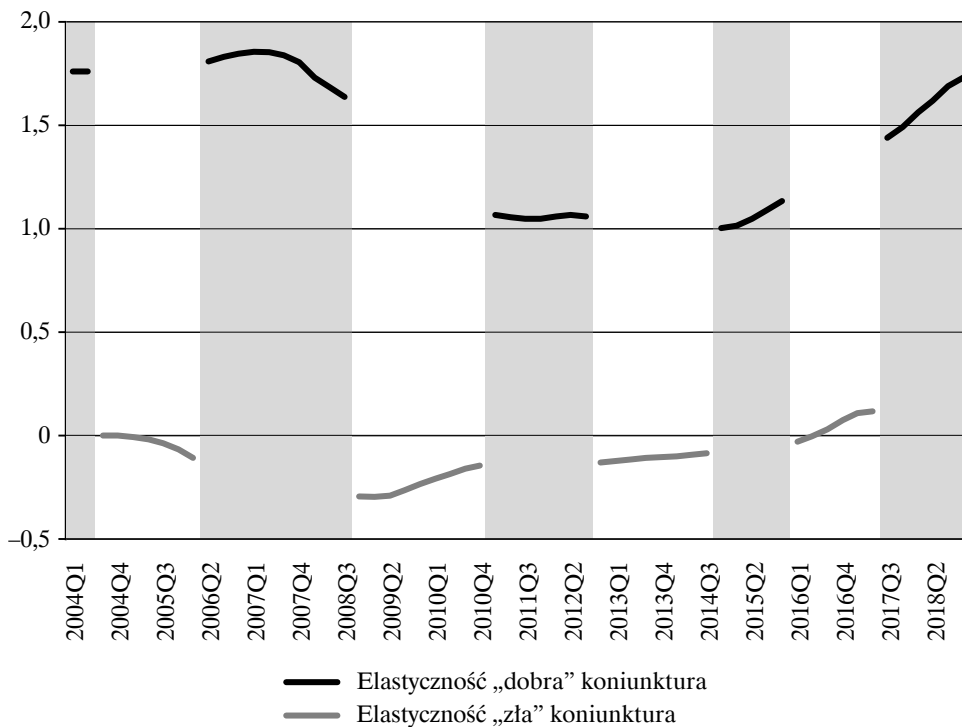
4.2. Model reżimowy

Oszacowane na podstawie modelu liniowego zmiany luki CIT mogą wynikać zarówno z czynników o charakterze strukturalnym, jak i cyklicznym, jako że wprowadzenie rozwiązań uszczelniających częściowo zbiegło się w czasie z poprawą koniunktury. Od końca 2014 r. do końca 2015 r. oraz od połowy 2017 r. do końca

⁵⁶ Wzrost długookresowej elastyczności dochodów z podatku CIT względem sytuacji gospodarczej, obserwowany już w 2014 r., nie przełożył się jeszcze – zgodnie z otrzymanymi szacunkami – na zmniejszenie luki CIT w latach 2014–2015: oszacowane zmiany w tym okresie były niewielkie, zaś część rozpatrywanych wariantów algorytmu wskazywała nawet na rozwieranie się luki.

Rysunek 6

Oszacowany szereg długookresowej elastyczności dochodów z CIT względem nominalnego PKB w okresie „dobrej” i „złej” koniunktury



Uwagi: Parametry algorytmu ważącego: minimalna szerokość okna – 20 kwartałów, wagi – dopasowanie modelu do czterech obserwacji.

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

próby mieliśmy bowiem do czynienia z dodatnią luką popytową, zaś w 2016 r. i pierwszej połowie 2017 r. z ujemną (patrz rysunek 4). Celem dekompozycji zmian luki na część koniunkturalną i strukturalną oszacowano model uwzględniający ewentualną zależność elastyczności dochodów z CIT od fazy cyklu koniunkturalnego (równanie 10).

Na rysunku 6 przedstawiono kształtowanie się oszacowanych szeregów elastyczności w podziale na fazy cyklu koniunkturalnego. Zgodnie z przewidywaniami, długookresowa elastyczność dochodów z CIT względem sytuacji gospodarczej jest wyższa w okresie „dobrej” koniunktury (średnia oszacowań na poziomie ok. 1,4) niż „złej” (średnia oszacowań na poziomie bliskim zera, co oznacza, że w okresie dekoniunktury wzrost nominalnego PKB nie ma długookresowego przełożenia na wzrost dochodów z CIT). Sama zmiana fazy cyklu koniunkturalnego wiąże się zatem ze zmianą wielkości elastyczności. Niemniej, o ile elastyczność w okresie „złej” koniunktury była względnie stabilna w okresie próby, o tyle wrażliwość dochodów z CIT na zmiany sytuacji gospodarczej w okresie „dobrej”

koniunktury wykazywała zmienność w czasie. Przed światowym kryzysem finansowym (ożywienia w latach 2004 oraz 2007–2008) utrzymywała się na wysokim poziomie (elastyczność bliska 2, co oznacza, że wzrost PKB o 1% przekładał się na wzrost dochodów z CIT średnio o niemal 2%). W trakcie kolejnych okresów ożywienia gospodarczego (lata 2011–2012 oraz 2014–2015) oszacowana elastyczność była jednak znacznie niższa (na poziomie ok. 1), zaś do poziomu sprzed kryzysu powróciła dopiero pod koniec próby.

Zmiany strukturalnego komponentu luki CIT skwantyfikowane w oparciu o model reżimowy przedstawiono w tabeli 3. Łączne szacunki dla lat 2016–2018 są zbliżone do tych otrzymanych w ramach modelu liniowego i wahają się w granicach 5,0–7,2 mld zł przy średniej na poziomie 6,0 mld zł. Inne jest jednak rozłożenie efektów fiskalnych w kolejnych latach. Z racji tego, że do połowy 2017 r. luka popytowa była ujemna, obserwowany w 2016 r. i w pierwszej połowie 2017 r. wzrost dochodów z CIT wynikał wyłącznie z czynników o charakterze strukturalnym, zaś wkład czynnika cyklicznego był ujemny. Z tego względu strukturalny komponent zmian luki CIT w latach 2016 i 2017 (odpowiednio 1,9 i 2,2 mld zł) był wyższy niż sama zmiana luki (odpowiednio 1,0 i 2,0 mld zł). Z kolei w 2018 r. – w okresie dodatniej luki popytowej – komponent strukturalny (1,9 mld zł) był niższy od zmiany luki ogółem (2,6 mld zł). Część spadku luki CIT w 2018 r. (w wysokości 0,7 mld zł, co stanowiło ok. jednej czwartej spadku) wynikała zatem z poprawy koniunktury.

Tabela 3
Szacunek zmian luki CIT (mld zł): model reżimowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-1,9	-1,6	-2,4
2017	-2,2	-1,9	-2,5
2018	-1,9	-1,5	-2,3
2016–2018	-6,0	-5,0	-7,2

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Tabela 4
Udział zmian luki CIT we wzroście dochodów z CIT (%): model reżimowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	76,4	63,6	95,3
2017	51,5	45,1	58,7
2018	26,7	20,9	32,5
2016–2018	43,4	36,2	52,1

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Tabela 5
Dekompozycja zmian dochodów z CIT (mld zł)

Okres	Zmiana dochodów z CIT				
	ogółem	w wyniku zmiany			
		nominalnego PKB	luki podatkowej		
			ogółem	komponentu cyklicznego	komponentu strukturalnego
2016	2,5	1,5	1,0	-0,9	1,9
2017	4,3	2,3	2,0	-0,2	2,2
2018	7,0	4,4	2,6	0,7	1,9
2016–2018	13,8	8,4	5,5	-0,5	6,0

Uwagi: Do kwantyfikacji wykorzystano średnie z wyników otrzymanych dla różnych wariantów algorytmów szacowania parametrów (patrz tabele 1 i 3).

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Na podstawie otrzymanych szacunków z modelu liniowego i reżimowego można dokonać dekompozycji zmian dochodów podatkowych z tytułu CIT na wynikające ze zmiany nominalnego PKB oraz zmiany luki podatkowej, w tym jej komponentu cyklicznego i strukturalnego (patrz tabela 5).

4.3. Analiza wrażliwości (1)

W ramach analizy wrażliwości modele zostały oszacowane przy wykorzystaniu szeregów należności podatkowych zawężonej grupy podatników, tj. ograniczonej do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (patrz punkt 3). Skwantyfikowane na ich podstawie zmiany luki CIT (tabele 6 i 7) są w dużym stopniu zbieżne z wynikami otrzymanymi dla całej populacji podatników. Ich udział w zmianach ogólnej luki CIT (średnio ok. 98% w latach 2016–2018) jest ponadproporcjonalny w stosunku do udziału należności podatkowych zawężonej grupy

Tabela 6
Szacunek zmian luki CIT (mld zł): model liniowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-0,8	-0,6	-1,0
2017	-2,0	-1,8	-2,2
2018	-2,6	-2,2	-3,0
2016–2018	-5,4	-4,6	-6,1

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Tabela 7
Szacunek zmian luki CIT (mld zł): model reżimowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-1,2	-0,9	-1,7
2017	-2,9	-2,6	-3,4
2018	-2,0	-1,9	-2,1
2016–2018	-6,0	-5,4	-7,2

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

podatników w ogólnym agregacie (średnio 87,6% w latach 2016–2018). Oszacowane zmiany luki CIT w latach 2016–2018 wynikają zatem niemal w całości ze zmian należności podatkowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, zaś w przypadku pozostałych podmiotów – co do których można spodziewać się znikomego zaangażowania w unikanie opodatkowania – analogicznych zmian nie zaobserwowano. Otrzymane wyniki sugerują zatem, że oszacowane zmiany komponentu strukturalnego luki CIT mogły wynikać ze zmiany postaw podatników względem ucieczki od podatku i tym samym mogą być utożsamiane z poprawą ściągalsności podatku CIT.

4.4. Analiza wrażliwości (2)

W kolejnym kroku analizy wrażliwości modele oszacowano, wykorzystując szereg dochodów z CIT skonstruowany przy założeniu symetrycznego traktowania strat i zysków podatników, a więc przy założeniu, iż straty są rozliczane na bieżąco, co pozwala zniwelować przesunięcia w czasie między sytuacją finansową przedsiębiorstw a wielkością ich należności podatkowych (patrz rozdział 3). W związku z tym rozkład w czasie zmian luki CIT skwantyfikowanych na podstawie otrzymanych w ten sposób oszacowań (tabele 8 i 9) jest nieco inny niż w przypadku wykorzystania do estymacji rzeczywistego szeregu dochodów z CIT. Ze względu na pogorszenie koniunktury w 2016 r. wzrosła liczba przedsiębiorstw wykazują-

Tabela 8
Szacunek zmian luki CIT (mld zł): model liniowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-0,2	-0,2	-0,3
2017	-2,8	-2,4	-3,4
2018	-3,6	-2,7	-4,2
2016–2018	-6,7	-5,3	-7,9

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

Tabela 9
Szacunek zmian luki CIT (w mld zł): model reżimowy

Okres	Średnia	Minimum	Maksimum
2016	-1,3	-0,9	-1,7
2017	-2,1	-1,9	2,4
2018	-2,7	-2,5	-2,9
2016–2018	-6,1	-5,3	-7,0

Źródło: szacunki własne na podstawie danych MF i GUS.

cych stratę podatkową. Z racji tego, że straty te nie mogły być na gruncie obowiązujących przepisów rozliczone w roku 2016, nie przełożyły się one w pełni na dochody z podatku CIT w tym roku. Z kolei w latach 2017 i 2018 możliwość odpisywania straty poniesionej w 2016 r. obniżała należności podatkowe, mimo poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorstw. Z tego względu po skorygowaniu dochodów z CIT poprzez bieżące rozliczanie strat oszacowany spadek luki CIT w 2016 r. był mniejszy, zaś w latach 2017–2018 większy niż w przypadku szacunków otrzymanych przy wykorzystaniu rzeczywistego szeregu. Tak wyliczony łączny spadek luki CIT w latach 2016–2018 (6,7 mld zł) był wyższy niż uzyskany na podstawie rzeczywistego szeregu dochodów z CIT (5,5 mld zł). Niemniej jednak wyniki kwantyfikacji strukturalnego komponentu zmian luki są w obu przypadkach zbieżne (6,1 mld zł), co wynika z faktu, że wzrost dochodów z CIT skorygowanych poprzez bieżące rozliczanie strat przypadł na lata 2017–2018, kiedy to miała również miejsce poprawa koniunktury, a więc część oszacowanego spadku luki CIT w tych latach miała charakter cykliczny.

4.5. Interpretacja wyników

W kontekście otrzymanych wyników empirycznych pojawiają się dwa pytania interpretacyjne. Po pierwsze o to, czy oszacowane zmiany strukturalne luki CIT można interpretować jako efekt fiskalny działań uszczelniających w zakresie podatku CIT. Po drugie zaś o to, jaka była rola poszczególnych działań w ogólnym efekcie uszczelnienia.

W ramach zaproponowanej w artykule metodyki zmiany luki CIT liczone były jako różnica między prognozami dochodów z podatku CIT otrzymanymi w oparciu o zmienny w czasie proces generujący dane oraz przy założeniu, że proces generujący dane pozostawał na poziomie z okresu referencyjnego (tj. poprzedzającego podjęcie działań uszczelniających). W celu wyodrębnienia strukturalnego komponentu zmian luki kontrolowany był wpływ cyklu koniunkturalnego na elastyczność dochodów podatkowych względem sytuacji gospodarczej. W modelu nie był jednak kontrolowany wpływ innych czynników, w szczególności zmian pa-

rametrów systemu podatkowego. W latach 2016–2018 do najważniejszych zmian w tym zakresie należało obniżenie stawki CIT do 15% dla małych podatników od 2017 r.⁵⁷ i podwyższenie progu jednorazowej amortyzacji z 3,5 do 10 tys. zł od 2018 r.⁵⁸ W obu przypadkach wprowadzone zmiany prowadziły do uszczuplenia dochodów podatkowych z tytułu CIT⁵⁹, a w konsekwencji do zaniżenia otrzymanego szacunku zmian luki. Z drugiej jednak strony dochody z tytułu podatku CIT za 2018 r. mogą ulec zmniejszeniu na skutek korekt i zwrotów wynikających m.in. z wprowadzenia rozwiązań łagodzących regulacje antyabuzywne (np. możliwości skorygowania wysokości wyłączonych kosztów usług niematerialnych na skutek decyzji w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej⁶⁰). Spodziewane zwroty⁶¹ powinny jednak co najwyżej zrównoważyć niedoszacowanie zmian luki CIT w 2018 r. ze względu na nieuwzględnioną zmianę parametrów systemu podatkowego. Z dużym prawdopodobieństwem otrzymane szacunki strukturalnych zmian luki CIT można zatem przypisać poprawie ściągalności podatkowej w związku z podjęciem opisanych w rozdziale 1 działań uszczelniających. Dodatkowo, zgodnie z otrzymanymi szacunkami, poprawa ściągalności miała miejsce tylko w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W przypadku pozostałych podmiotów (fundacje, stowarzyszenia, wspólnoty mieszkaniowe, związki zawodowe, samorządowe jednostki organizacyjne) zmiany należności podatkowych odzwierciedlały wyłącznie zmiany sytuacji gospodarczej. Tym samym można podejrzewać, że poprawa ściągalności była efektem ograniczenia możliwości lub woli ucieczki od podatku, czyli uszczelnienia systemu podatkowego.

Efekty poszczególnych działań uszczelniających nakładają się na siebie i uzupełniają. W związku z tym wyodrębnienie siły oddziaływania każdego z nich jest

⁵⁷ Ustawa z dnia 5.09.2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2016 r., poz. 1550.

⁵⁸ Ustawa z dnia 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustaw o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2017 r., poz. 2175.

⁵⁹ Zgodnie z oceną skutków regulacji było to odpowiednio 270 mln zł i 420 mln zł rocznie (Ocena Skutków Regulacji do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk nr 669 oraz Ocena Skutków Regulacji do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk nr 1878).

⁶⁰ Art. 15e ust. 15 i 16 ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. z 2019 r., poz. 865, z późn. zm.

⁶¹ Różnica pomiędzy należnym podatkiem od nieruchomości komercyjnych, a podatkiem należnym z tytułu CIT wyniosła 242 mln złotych, natomiast na podstawie przywołanego art. 15e podatnicy wyłączyli z kosztów uzyskania przychodów łącznie 7,47 mld złotych. Maksymalne hipotetyczne transfery zwrotne do podatników w związku z zastosowaniem art. 15e ust. 15 i 16 oraz art. 24b ust. 15 ustawy CIT sięgają więc ok. 1,66 mld zł, natomiast faktyczne transfery zwrotne będą dotyczyć jedynie części tej kwoty. Na moment przygotowania artykułu autorzy nie dysponują wystarczającymi danymi, które pozwoliłyby dokładniej określić skalę potencjalnych uszczupień wpływów podatkowych z CIT za 2018 r.

w przypadku badania opartego na szeregach makroekonomicznych niemożliwe. Niemniej jednak poszczególne regulacje można poddać ocenie jakościowej, biorąc pod uwagę takie ich charakterystyki jak: (1) zasięg, (2) restrykcyjność, (3) szczelność, (4) wpływ na zabezpieczenie systemu podatkowego jako całości, (5) wpływ na międzynarodowe unikanie opodatkowania, (6) efekt prewencyjny. Zasięg regulacji uszczelniającej wynika z rozmiarów zjawiska, któremu ma przeciwdziałać. Ogólne działania uszczelniające mają zatem szerszy zasięg, ponieważ obejmują więcej potencjalnych źródeł ucieczki od podatku. Restrykcyjność regulacji jest najczęściej wynikiem kompromisu pomiędzy dyrektywą nienaruszania źródeł przychodów podatnika i nieingerowania w jego pozycję ekonomiczną, a celem w postaci ochrony należności budżetowych. Bardziej restrykcyjne regulacje powinny mieć większy efekt uszczelniający. Szczelność regulacji antyabuzyjnych oznacza z kolei odporność na ich obchodzenie przez podatników. Działania antyabuzyjne należy oceniać także pod względem zabezpieczenia systemu podatkowego jako całości. Regulacje mogą być bowiem na tyle restrykcyjne i szczelne, że wyeliminują konkretny schemat ucieczki od podatku, zwiększając jednak wykorzystanie innych, podobnych schematów. Oceniając siłę regulacji uszczelniającej warto również wziąć pod uwagę jej wpływ na ograniczenie międzynarodowego unikania opodatkowania. Wreszcie, uwzględnić należy ewentualny efekt prewencyjny wprowadzanych regulacji antyabuzyjnych. Sama możliwość zastosowania pewnych środków prawnych wobec podatnika może bowiem zapobiegać wykorzystywaniu schematów unikania opodatkowania. Zatem z perspektywy szczelności systemu podatkowego oraz dochodów budżetowych działania o wysokim potencjalnie prewencyjnym są szczególnie pożądane. Można przypuszczać, że wyższy potencjał prewencyjny dla całego systemu podatkowego mają ogólne regulacje antyabuzywne.

Analiza przyjętych w latach 2014–2018 działań uszczelniających pod kątem przywołanych charakterystyk sugeruje potencjalnie większą siłę oddziaływania regulacji o charakterze systemowym. Najwyżej ocenić można takie rozwiązania jak Jednolity Plik Kontrolny (JPK), klauzulę ogólną przeciw unikaniu opodatkowania czy rozdzielenie źródeł przychodów. JPK jest narzędziem pozwalającym administracji podatkowej na analizę ksiąg podatników w zautomatyzowany i systematyczny sposób. Chociaż podstawowym celem wprowadzenia JPK było zwalczanie nieprawidłowości w VAT, rozwiązanie to oddziałuje również na zachowania podatników w innych aspektach. JPK przeciwdziała bowiem kreowaniu sztucznych kosztów w CIT i ogranicza wykorzystanie faktur potwierdzających transakcje, które w rzeczywistości nie miały miejsca. W dużej mierze na podatników oddziałuje efekt prewencyjny JPK – są bowiem świadomi, że administracja skarbową posiada odpowiednie narzędzia analityczne pozwalające wykryć ewentualne nieprawidłowości, co powinno przełożyć się na ich mniejszą skłonność do unikania opodatkowania poprzez manipulację kosztami. Klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania wyłącza korzyści podatkowe z wykonanej czynności, jeżeli osiągnięcie korzyści sprzecznej w danych okolicznościach

z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu było głównym lub jednym z głównych celów dokonania danej czynności, a sposób działania był sztuczny. Klauzula ma charakter powszechny i dotyczy wszelkich korzyści, jakie podatnik może osiągnąć, zarówno w zakresie podatku CIT, jak i w zakresie innych podatków. Regulacja wyznacza granicę dopuszczalnej optymalizacji podatkowej i stanowi narzędzie, które może być wykorzystane przez administrację podatkową w przypadku jej przekroczenia przez podatnika. Klauzula ma więc głównie charakter prewencyjny, skutkując dobrowolnym odstępowaniem przez podatników od schematów unikania opodatkowania. Efekt ten jest wzmacniany przez raportowanie informacji o schematach podatkowych, ostrzeżenia podatkowe wydawane przez Ministra Finansów, a także możliwość odmowy wydania interpretacji podatkowej w razie uzasadnionego przypuszczenia unikania opodatkowania. Rozdzielenie źródeł przychodów w CIT na przychody z zysków kapitałowych i pozostałe przychody motywowane było natomiast wolą przeciwdziałania sztucznemu obniżaniu podstawy opodatkowania poprzez kreowanie strat podatkowych na operacjach zaliczanych do zysków kapitałowych. Regulacja ta stanowi systemowe domknięcie możliwości manipulowania wynikiem podatkowym z wykorzystaniem czynności na posiadanym przez podatnika majątku, uzupełniając dotychczasowe regulacje antyabuzywne mające zastosowanie w tym zakresie.

Otrzymane szacunki efektu uszczelnienia zdają się potwierdzać powyższą analizę jakościową. Mimo iż w badanym okresie pierwsze znaczące regulacje antyabuzywne w zakresie podatku CIT wprowadzono w 2014 r., otrzymane wyniki empiryczne jednoznacznie wskazują na spadek luki CIT dopiero począwszy od 2016 r. (oszacowany efekt fiskalny dla lat 2014–2015 jest co do średniej bliski zera), kiedy to zaczęły obowiązywać regulacje o charakterze systemowym (zarówno Jednolity Plik Kontrolny, jak i klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania zaczęły obowiązywać od połowy 2016, reformę administracji skarbowej przeprowadzono w 2017 r., zaś rozdzielenie źródeł przychodów wprowadzono w 2018 r.). Niemniej na gruncie analizy szeregów czasowych jednoznaczne przypisanie oszacowanych efektów do poszczególnych działań jest niemożliwe. Wyodrębnienie siły oddziaływania poszczególnych działań wymagałoby przeprowadzenia badań mikroekonometrycznych na podstawie jednostkowych danych dotyczących podatników.

Podsumowanie

Przedmiotem niniejszego artykułu jest kwantyfikacja efektu fiskalnego podjętych w latach 2014–2018 działań uszczelniających system podatku CIT. W tym celu opracowano metodykę szacowania zmian luki CIT oraz ich dekompozycji na część o charakterze cyklicznym i strukturalnym (tj. część, której nie można wytłumaczyć zmieniającą się koniunkturą). Zgodnie z otrzymanymi szacunkami, z ok. 13,8 mld zł wzrostu dochodów podatkowych z tytułu CIT w latach 2016–2018

niecałe 8 mld zł wynikało z działania czynników o charakterze makroekonomicznym (wzrost bazy podatkowej oraz poprawa koniunktury), zaś 6 mld zł (ponad 40% zanotowanego wzrostu dochodów) nie można wytłumaczyć czynnikami makroekonomicznymi i zgodnie z argumentacją przedstawioną w artykule można je z dużym prawdopodobieństwem przypisać poprawie szczelności systemu podatkowego. Rozłożenie oszacowanych efektów fiskalnych w czasie – tj. ich brak przed 2016 rokiem – sugeruje większą skuteczność rozwiązań systemowych wprowadzanych począwszy od 2016 roku.

Bibliografia

- Bajada C. (2003), *Business Cycle Properties of the Legitimate and Underground Economy in Australia*, „The Economic Record” 79(247), s. 397–411.
- Bierens H., Martins L. (2010), *Time-varying cointegration*, „Econometric Theory” 26(5), s. 1453–1490.
- Boschi M., d’Addona S. (2019), *The Stability of Tax Elasticities over the Business Cycle in European Countries*, „Fiscal Studies” 40(2), s. 175–210.
- Brondolo J. (2009), *Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options*, IMF Staff Position Note 09/17, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf>
- Buckland S., Burnham K., Augustin N. (1997), *Model selection: an integral part of inference*, „Biometrics” 53(2), s. 603–618.
- Dudine P., Jalles J.T. (2018), *How buoyant is the tax system? New evidence from a large heterogeneous panel*, „Journal of International Development” 30(6), s. 961–991.
- Durán-Cabré J.M., Esteller-Moré A., Salvadori L. (2020), *Cyclical Tax Enforcement*, „Economic Inquiry”, <https://doi.org/10.1111/ecin.12902>
- Edwards A., Schwab C., Shevlin T. (2016), *Financial Constraints and Cash Tax Savings*, „The Accounting Review” 91(3), s. 859–881.
- Engle R., Granger C.W. (1987), *Cointegration and error correction representation, estimation and testing*, „Econometrica” 55(2), s. 251–276.
- Gemmell N., Hasseldine J. (2012), *The tax gap: a methodological review*, „Advances in Taxation” 20, s. 203–231.
- Jankowski J. (2019), *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych – dopuszczalność i prawne granice*, Warszawa: C.H. Beck.
- Johansen S. (1988), *Statistical Analysis of Cointegration Vectors*, „Journal of Economic Dynamics and Control” 12(2–3), s. 231–254.
- Komisja Europejska (2013), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat-gap.pdf
- Komisja Europejska (2014), *Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf
- Komisja Europejska (2015), *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 Report*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

- Komisja Europejska (2016), Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf
- Komisja Europejska (2017), Study and Reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
- Komisja Europejska (2018a), *The Concept of Tax Gaps: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf
- Komisja Europejska (2018b), Study and Reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf
- Konopczak K. (2020), *Modelling cyclical variation in the cost pass-through: a regime-dependent approach*, „Przegląd Statystyczny. Statistical Review” 67(2), s. 97–113
- Konopczak K. (2020), *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, „Gospodarka Narodowa. The Polish Journal of Economics” 302(2), s. 25–42.
- Koop G., León-González R., Strachan R. (2011), *Bayesian Inference in a Time Varying Cointegration Model*, „Journal of Econometrics” 165(2), s. 210–220.
- OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS: 2015 Final Report*, Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264241343-en>
- Park J., Hahn S. (1999), *Cointegrating Regression with Time Varying Coefficients*, „Econometric Theory” 15(5), s. 664–703.
- Pesaran H.M., Timmermann A. (2007), *Selection of estimation window in the presence of breaks*, „Journal of Econometrics” 137, s. 495–510.
- Pesaran M.H., Shin Y. (1999), *An Autoregressive Distributed Lag Modelling Approach to Cointegration Analysis*, w: S. Strom (red.) *Econometrics and Economic Theory in the 20th Century: The Ragnar Frisch Centennial Symposium*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Pesaran M.H., Shin Y., Smith R.J. (2001), *Bounds testing approaches to the analysis of level relationships*, „Journal of Applied Econometrics” 16(3), s. 289–326.
- Poghosyan T. (2011), *Assessing the Variability of Tax Elasticities in Lithuania*, IMF Working Paper 11/270.
- Reckon (2009), Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon_report_sep2009.pdf
- Richardson G., Taylor G., Lanis R. (2015), *The impact of financial distress on corporate tax avoidance spanning the global financial crisis: Evidence from Australia*, „Economic Modelling” 44, s. 44–53.
- Sancak C., Velloso R., Xing J. (2010), *Tax Revenue Response to the Business Cycle*, IMF Working Paper 10/71.
- Shin Y., Yu B., Greenwood-Nimmo M. (2014), *Modelling Asymmetric Cointegration and Dynamic Multipliers in a Nonlinear ARDL Framework*, (w:) W. Horrace, R. Sickles (red.): *Festschrift in Honor of Peter Schmidt: Econometric Methods and Applications*, New York: Springer.
- Ueda J. (2017), *The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies*, IMF Working Paper 17/158.

Ueda J. (2018), *Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology*, IMF Technical Notes and Manuals, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2018/09/12/Estimating-the-Corporate-Income-Tax-Gap-The-RA-GAP-Methodology-45890>

Wilk L. (2018), *Komentarz do art. 56 kodeksu karnego skarbowego*, (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik (red.): *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Wyd. 4*, Warszawa: C.H. Beck.

EFEKT FISKALNY USZCZELNIANIA SYSTEMU PODATKOWEGO W POLSCE: PRÓBA OSZACOWANIA W ZAKRESIE PODATKU CIT

Streszczenie

W artykule podjęto próbę oszacowania efektu fiskalnego działań uszczelniających w zakresie podatku CIT, prowadzonych w Polsce w latach 2014–2018, tj. ich wpływu na rozmiar luki podatkowej i na dochody podatkowe. W tym celu zaproponowano ekonometryczną metodę kwantyfikacji zmian luki CIT oraz ich dekompozycji na część o charakterze cyklicznym i strukturalnym. Otrzymane wyniki wskazują, że na skutek działania czynników strukturalnych (tj. innych niż koniunkturalne) luka CIT w Polsce zmniejszyła się w latach 2016–2018 łącznie o ok. 6 mld zł, co stanowiło ponad 40% wzrostu dochodów podatkowych z tytułu CIT. W związku z niewielkim znaczeniem innych czynników, które mogły odpowiadać za strukturalne zmiany luki CIT, efekt ten z dużym prawdopodobieństwem można przypisać uszczelnieniu systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: luka podatkowa CIT, kointegracja nieliniowa, elastyczność dochodów podatkowych, cykl koniunkturalny

JEL: C22, C24, E32, H25, H26

STRENGTHENING OF THE POLISH TAX SYSTEM: ESTIMATING THE IMPACT ON CIT COLLECTION

Summary

This article attempts to quantify a fiscal effect of regulatory actions undertaken in Poland in the years 2014–2018 aimed at strengthening the CIT legal framework, i.e. to estimate their impact on the size of the tax gap and, consequently, on the tax revenues. For this purpose an econometric approach to the estimation of changes in the CIT gap as well as to their decomposition into cyclical and structural components is proposed. The obtained results indicate that around 40 percent of an increase in CIT revenues over the analysed period (i.e. 6 billion PLN) was of structural nature, i.e. cannot be explained either by the growth in the tax base, or the phase of the business cycle. Due to the lack of any other major changes in CIT provisions over this period of time, this increase can be attributed to improved efficiency of tax collection.

Keywords: CIT gap, nonlinear cointegration, tax elasticities, business cycle

JEL: C22, C24, E32, H25, H26

ФИСКАЛЬНЫЙ ЭФФЕКТ ОТ УЖЕСТОЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В ПОЛЬШЕ: ПОПЫТКА ОЦЕНИТЬ НАЛОГ КПП

Резюме

В статье предпринимается попытка оценить фискальный эффект мер по ужесточению контроля в области Корпоративного Подоходного Налога (КПП), проводимых в Польше в 2014–2018 гг., т.е. их влияния на размер недобора налога и налоговые сборы. Авторы предложили использовать эконометрический метод квантификации изменений недобора КПП и разделить эти изменения на две части: циклического и структурного характера. Полученные результаты показали, что вследствие воздействия структурных (т.е. не конъюнктурных) факторов, недобор КПП в Польше сократился в 2016–2018 гг. в целом на около 6 млрд. злотых, что составило свыше 40% роста налоговых доходов от сбора КПП. В связи с незначительным значением других факторов, которые могли влиять на структурные изменения в КПП, этот эффект с большой вероятностью можно отнести к результатам ужесточения контроля за сбором КПП.

Ключевые слова: недобор налоговых сборов по КПП, нелинейная коинтеграция, гибкость налоговых поступлений, деловой цикл

JEL: C22, C24, E32, H25, H26