

ZASADY OPODATKOWANIA OSÓB PRAWNYCH W POLSCE I NIEMCZACH – ANALIZA PORÓWNAWCZA

Streszczenie: Istotą systemu podatkowego funkcjonującego we współczesnym świecie jest zaspokajanie potrzeb dochodowych władz publicznych. Dochody uzyskane w ten sposób wydatkowane są na realizację zadań państwa, związanych z jego polityką ekonomiczną i społeczną. Jednym z elementów systemu podatkowego jest podatek dochodowy od osób prawnych. W artykule przedstawiono teoretyczne aspekty funkcjonowania podatku CIT w Polsce i Niemczech oraz dokonano charakterystyki porównawczej podatku w obu państwach.

Słowa kluczowe: system podatkowy, podatek dochodowy od osób prawnych, harmonizacja podatków, polityka fiskalna, zasady opodatkowania w Polsce i Niemczech

Wstęp

W każdym nowoczesnym państwie władza publiczna musi dysponować takimi instrumentami, które będą wystarczające i optymalne w stosunku do potrzeb i realiów społeczno-gospodarczych. Przy udziale polityki fiskalnej władza może wpływać na aktywność gospodarczą kraju i sprzyjać jego rozwojowi społecznemu i ekonomicznemu. System podatkowy musi być na tyle racjonalnie skonstruowany, aby wywołane przez niego zachowania podmiotów życia gospodarczego były właściwe i by nie spowodował on nadmiernych i negatywnych zakłóceń mechanizmów rynkowych. Z tego też względu nowoczesny system podatkowy powinien stymulować przedsiębiorczość i wzrost gospodarczy, a jednocześnie ograniczać i eliminować zjawiska, które są społecznie i ekonomicznie szkodliwe.

1. Istota systemu podatkowego

System podatkowy to całokształt istniejących i pobieranych w danym czasie i państwie podatków. Jako ogół podatków nie może być jednakże sprowadzony tylko do zbioru norm prawnych regulujących jego funkcjonowanie. Wszystkie normy prawa podatkowego tworzą system prawa podatkowego, którego nie powinno się utożsamiać z systemem podatkowym. Poza wymiarem prawnym, system podatkowy ma swój wymiar gospodarczy, polityczny i społeczny. Nie można traktować go także jako zbioru podatków jednocześnie istniejących w danym kraju, a należy tu postrzegać pewną całość składającą się z licznych elementów łączących się ze sobą w logiczny sposób. Tymi elementami są: wybrane ze względu na przedmiot opodatkowania typy podatków, z jakimi związane są określone (pożądane) cele

(funkcje, zadania), organizacja wymiaru, poboru, kontroli, egzekucji i represji w sferze podatków, prawo regulujące dwa pierwsze z wymienionych elementów³⁴¹.

Z uwagi na bardzo ściśle połączenie podatków i paropodatków, tradycyjne zawężanie systemu podatkowego do logicznie ze sobą powiązanych podatków należy uznać za błąd. Pojęciem system podatkowego trzeba objąć, oprócz podatków, również paropodatki, związane głównie z systemem zabezpieczeń społecznych³⁴².

Przyjmując podatek za najważniejszą składową systemu podatkowego, nie sposób pominąć jego istoty. Ustawowa definicja podatku, zawarta w Ordynacji podatkowej, określa podatek, jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy, które wynika z ustawy podatkowej. Podatek to nakładane jednostronnie przez podmioty prawa publicznego, państwo lub samorząd świadczenie pieniężne o charakterze publicznoprawnym, ogólnym, nieodpłatnym, bezzwrotnym i przymusowym na rzecz tych podmiotów, w sposób ściśle regulowany przepisami prawa, celem pokrycia wydatków publicznych³⁴³.

Każdy podatek istniejący w ramach całego systemu podatkowego ma przypisane funkcje, dzięki którym można realizować zamierzone przez władzę publiczną cele. Skuteczność osiągania tych celów zależy głównie od prawidłowej konstrukcji danego podatku. Prawidłowo funkcjonujący system podatkowy musi być spójny, a podatki wchodzące w skład tego systemu powinny być zharmonizowane w sposób niepowodujący wzajemnych sprzeczności pomiędzy nimi w aspekcie intencjonalnie przypisanych im funkcji. Z tego względu koncentrowanie się na jednym podatku w oderwaniu od pozostałych nie ma sensu i konieczna jest nie tylko ocena skutków działania analizowanego podatku, ale też jego interakcji z pozostałymi podatkami i paropodatkami w danym systemie podatkowym.

W literaturze przedmiotu wymienia się zazwyczaj trzy podstawowe funkcje podatków: fiskalną, redystrybucyjną i stymulacyjną³⁴⁴.

Z początkiem lat 90. polski system podatkowy został zastąpiony nowym, zbliżonym do rozwiązań stosowanych w krajach Unii Europejskiej. Reforma podatkowa przeprowadzona w latach 1991–1992 zlikwidowała kilka tytułów podatkowych: podatek od wynagrodzeń, wyrównawczy, podatek od płac – uiszczany przez pracodawców, podatek dochodowy od działalności gospodarczej, podatek rolny z działów specjalnych produkcji rolnej. Zlikwidowano również odrębne opodatkowanie podatkiem dochodowym osób prawnych z sektora gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej, wprowadzając jednolity podatek dochodowy od osób prawnych.

³⁴¹ W. Wyrzykowski, *Podatki w Polsce*, Wydawnictwo SPG, Warszawa 2008, s. 59.

³⁴² T. Lubińska, *Wybrane zagadnienia z finansów sektora przedsiębiorstw, sektora publicznego oraz rynku finansowego*, „ZN Katedry Finansów” 2003, nr 339, s. 15.

³⁴³ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wyd. Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2000, s. 13.

³⁴⁴ S. Owsiak, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2001, s. 16.

2. Harmonizacja podatków

Harmonizacja podatków (*tax harmonization*) to proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów podlegają ujednoczeniu. Celem tego procesu jest doprowadzenie do takiego stanu, aby kwestie podatkowe nie wpływały na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami. Harmonizacja potrzebna jest wówczas, gdy różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów powodują, że decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki także dla innych. Chodzi więc o pogodzenie systemów podatkowych różnych krajów, a także o to, by ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej³⁴⁵.

Harmonizacja w praktyce utożsamiana jest nie tylko z odpowiednimi działaniami, które doprowadzają do zbliżenia systemów podatkowych w danej grupie krajów, lecz również z efektem, który następuje w wyniku takich działań. Ujednoczenie polega m.in. na wprowadzeniu jednakowych stawek podatkowych i jednolitego sposobu kształtowania podstawy opodatkowania. Jeżeli jednolita podstawa opodatkowania dotyczy całego systemu podatkowego, oznacza to faktyczne ustanowienie jednolitej władzy podatkowej, a w konsekwencji osiągnięcie niezbędnej unii politycznej³⁴⁶.

Harmonizacja podatkowa, rozumiana jako proces ujednoczania systemów podatkowych, może być zarówno efektem działania celowego odpowiednich instytucji, jak i skutkiem oddziaływania sił rynkowych. W tym ostatnim przypadku kraje, które stosują zbyt wysokie opodatkowanie, mogą w celu poprawy pozycji konkurencyjnej towarów krajowych oraz swojej gospodarki jako miejsca dla inwestycji zarówno krajowych, jak i zagranicznych, zdecydować się na obniżanie opodatkowania. Taka konkurencja podatkowa, polegająca na równaniu do jak najniższego poziomu opodatkowania, może jednak – w przypadku niektórych krajów – zagrozić stabilności finansów publicznych i podważyć możliwość realizacji przez państwo nałożonych na nie zadań. Dlatego też proces harmonizacji podatkowej, aby mógł przynieść oczekiwane efekty, powinien mieścić się we wspólnie uzgodnionych konkretnych ramach. Wiąże się to z koniecznością aktywnego zaangażowania odpowiednich instytucji państw unijnych w całym procesie harmonizacyjnym.

Od 2001 r. harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych zaczął przyświecać nowy cel – usunięcie przeszkód podatkowych dla spółek prowadzących działalność na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego. Komisja Europejska powołała specjalną grupę roboczą, mającą opracować projekt wspólnej skonsolidowanej podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*). Ujednoczenie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych znacznie ułatwiłoby działanie spółek, a zwłaszcza koncernów międzynarodowych na wspólnym rynku. Pozwoliłoby im na redukcję wydatków na utrzymanie oddzielnych systemów księgowych w poszczególnych krajach członkowskich oraz na ograniczenie ryzyka podatkowego prowadzenia działalności na terenie Unii Europejskiej³⁴⁷.

³⁴⁵ J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 97.

³⁴⁶ R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnego rozwiązania*, Difin, Warszawa 2008, s. 88.

³⁴⁷ W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych 2009*, C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 78.

Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych oprócz wielu niosących ze sobą korzyści posiada również drugi, kontrowersyjny wymiar. Ujednoczenie podstawy wymiaru podatku CIT przyczyniłoby się do ograniczenia istniejącej konkurencji podatkowej pomiędzy krajami członkowskimi. Do jej prowadzenia służą nie tylko stawki podatkowe, ale również wszelkiego rodzaju ulgi inwestycyjne, zwolnienia, „wakacje” podatkowe, schematy odliczeń itp., a wszystkie te elementy miałyby właśnie zostać ujednoczone.

Poszerzenie Unii Europejskiej z dniem 01.05.2004 r. o 10 nowych krajów, w tym Polskę, których stawki CIT były znacznie niższe od obowiązujących w starej „piętnastce”, spowodowało gwałtowne przyspieszenie procesu harmonizacji podatków bezpośrednich. Państwa, które przystąpiły w 2004 r. do Unii Europejskiej, były zobligowane do dostosowania swoich systemów podatkowych do *acquis communautaire*. Wymóg ten nie dotyczył jednak podatków dochodowych, w zakresie których państwa te, tak jak i pozostałe kraje członkowskie, mają pełną swobodę dotyczącą kształtowania wysokości stawek, a tym samym możliwość zajęcia dowolnej pozycji konkurencyjnej na wewnętrznym rynku kapitałowym. Podatkowe obciążenia przedsiębiorstw w państwach członkowskich pozostały różne i mieszczą się obecnie w przedziale pomiędzy 10% a 38,34%. Stawki podatku dochodowego od osób prawnych w krajach akcesyjnych są znacząco niższe niż stawki CIT w pozostałych krajach – starych członkach Unii Europejskiej. W warunkach swobodnego przepływu kapitału między krajami Unii duże zróżnicowanie stawek CIT powoduje poważne zagrożenie odpływu kapitału z krajów stosujących wyższe obciążenia dochodów przedsiębiorstw podatkami, do tych krajów, gdzie te obciążenia są niższe, ale z drugiej strony obniżenie średniej stopy CIT w Unii Europejskiej wpłynęło pozytywnie na pozycję konkurencyjną Unii Europejskiej jako całości na międzynarodowym rynku kapitałowym.

3. Zasady opodatkowania osób prawnych w Polsce

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.), podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są:

- osoby prawne,
- spółki kapitałowe w organizacji,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z tym że podatnikami są spółki kapitałowe w organizacji,
- podatkowe grupy kapitałowe, grupy składające się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które funkcjonują w związkach kapitałowych i spełniają określone w ustawie warunki,
- spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Regulacja ta

wynika ze zmian dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach obowiązujących od 2005 roku³⁴⁸.

Podatnicy, którzy mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Jeżeli podatnicy nie spełniają powyższego warunku, podlegają opodatkowaniu tylko od dochodów, które są osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zdefiniowanie podmiotowości podatkowej osobowości prawnej nie stanowi większych trudności. Osobowość prawną podmiotom krajowym nadają ustawy regulujące ich status prawny. Nabycie osobowości prawnej następuje w chwili wpisu do odpowiedniego rejestru. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich ten dochód został osiągnięty. Wyjątkową sytuacją jest sytuacja, w której przedmiotem opodatkowania jest przychód. Dotyczy to głównie przychodów nierezydentów oraz przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą. W nawiązaniu do przedstawionej definicji dochodu podatkowego należy zaznaczyć, że w polskim ustawodawstwie, począwszy od 1991 roku nastąpiło odejście od pojęcia dochodu podatkowego jako zysku brutto skorygowanego stosownie do przepisów prawa podatkowego. Odrębność zasad ustalania zysku brutto i dochodu podatkowego dla osób prawnych potwierdził w jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie z nim zapisy w księgach rachunkowych nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, gdyż obowiązek ten może wynikać tylko z przepisów materialnego prawa podatkowego.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych występują również zwolnienia przedmiotowe mające na celu realizację różnorodnych celów polityki podatkowej. W dużej mierze zwolnienia te dotyczą podatników nieprowadzących działalności gospodarczej lub prowadzących ją w niewielkim zakresie i przeznaczających uzyskane dochody na realizację celów statutowych.

Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięty przez osobę prawną dochód (przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania) w danym roku podatkowym, z możliwością dokonania pewnych odliczeń [m.in. z tytułu: darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10%; w bankach w wysokości 20% kwoty umorzonych kredytów (pożyczek) w związku z realizacją programu restrukturyzacji; darowizn na cele kultu religijnego łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu].

Stawka podatku od osób prawnych wynosi obecnie 19%. Ustawa przewiduje też 50% stawkę sankcyjną w przypadku zaniżenia przez podmioty powiązane wysokości zobowiązania podatkowego. Rozliczenie podatku następuje po zakończeniu roku podatkowego. Podatnicy składają wtedy wstępne zeznanie podatkowe o wysokości osiągniętego dochodu (straty) do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie muszą wpłacić podatek należny albo różnicę pomiędzy podatkiem należnym a sumą wpłaconych zaliczek. Zeznania o ostatecznej

³⁴⁸ E. Belon, M. Kobiela, R. Żarejko, *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2008 roku*, Gofin, Warszawa 2008, s. 549.

wysokości dochodu podatnicy są obowiązani złożyć w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania, nie później jednak niż przed upływem dziewięciu miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Podatnicy z reguły obowiązani są również do dołączenia do zeznania rocznego bilansu i rachunku wyników wraz z opinią i raportem audytora oraz odpis uchwały walnego zgromadzenia³⁴⁹.

4. Podatek od osób prawnych w Niemczech

Podatek od osób prawnych jest szczególnym rodzajem podatku dochodowego, przeznaczonego dla osób prawnych. Do podstawowych form prowadzenia działalności na terytorium Niemiec należą:

- jednoosobowa działalność gospodarcza (niem. *Einzelunternehmen*),
- spółki osobowe, np. spółka jawna (niem. *Offene Handelsgesellschaft/OHG*), spółka komandytowa (niem. *Kommanditgesellschaft/KG*) oraz spółka partnerska (*Partnerschaftsgesellschaft/Partnerschaft*), spółka cywilna (*Gesellschaft bürgerlichen Rechts/GbR*),
- spółki kapitałowe – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (*niem. GmbH*), spółka akcyjna (niem. *AG*), spółka komandytowo-akcyjna (*Kommanditgesellschaft auf Aktien/KGaA*).

Stawka podatku wynosi obecnie 29,8% (w roku 2000 50%). Przy rozliczaniu strat z lat poprzednich nie ma ograniczeń czasowych, obowiązują analogiczne terminy rozliczania podatku. Podstawą do obliczania wysokości należnego podatku są uzyskane przez osobę prawną dochody w roku podatkowym. Co należy do dochodu oraz jak oblicza się wysokość podatku, określa ustawa o podatku dochodowym i ustawy o podatku od osób prawnych.

Podatek dochodowy od osób prawnych w ustawodawstwie niemieckim składa się z trzech ustaw stanowiących podstawę działalności oraz zasad opodatkowania osób prawnych. Są nimi:

- ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (*Körperschaftsteuergesetz*) po nowelizacji 22 kwietnia 1999 r. (BGBl. I S.817),
- ustawa obniżająca stawkę podatkową z 23 października 2000 r. (BGBl I s. 1433),
- rozporządzenie o wprowadzeniu podatku od osób prawnych³⁵⁰.

Niemiecka ustawa składa się z 6 części, które zawierają uregulowania takich tematów, jak:

1. obowiązek podatkowy,
2. dochód, przepisy szczególne dotyczące organów spółek, przepisy szczególne dla przedsiębiorstw ubezpieczeniowych i kas budowlano-oszczędnościowych,
3. stawka podatku, opodatkowanie udziałów z zagranicy, metoda obliczenia podatku,
4. opodatkowanie udziałów oraz kapitału bezimiennego, w tym przy przekształceniach,
5. przepisy upoważniające i końcowe,

³⁴⁹ B. Duater, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, LexisNexis, Warszawa 2006, s. 56-58.

³⁵⁰ G. Frotscher, *Körperschaftsteuer / Gewerbesteuer*, Beck Juristischer Verlag, München 2008, s. 545.

6. przepisy szczególne dotyczące przejścia z pełnej metody obliczenia podatku (Vollanrechnungsverfahren) na metodę obliczenia podatku z połowy dochodów (Halbeinkünftenverfahren)³⁵¹.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych podatkiem tym opodatkowane są osoby prawne. Ustawa dzieli jednak podmioty podlegające ograniczonemu i nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają:

- spółki kapitałowe,
- spółdzielnie trudniące się działalnością produkcyjną i gospodarczą,
- towarzystwa ubezpieczeniowe,
- pozostałe osoby prawne prawa prywatnego,
- związki, fundacje i organizacje nieposiadające osobowości prawnej, jak i inne stowarzyszenia prawa prywatnego,
- zakłady przemysłowe osób prawnych prawa publicznego.

Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podlegają przede wszystkim spółki, stowarzyszenia i wspólnoty mieszkaniowe, które nie mają siedziby ani zarządu na terenie kraju (Niemiec) a dokładniej opodatkowaniu podlega uzyskany przez te spółki dochód.

Ustawa przewiduje dodatkowo ponad 21 zwolnień podmiotowych z podatku dochodowego. Zwolnione są państwowe przedsiębiorstwa loteryjne, federalny zarząd kolei, niemieckie banki, w tym Niemiecki Bank Federalny, oraz banki związane z udzieleniem kredytów ze środków państwowych w ramach wspierania rozwoju przedsiębiorstw. Do tych banków należą: Kreditanstalt für Wiederaufbau, Deutsche Ausgleichsbank, jak i banki poszczególnych landów związane z programem wspierania rozwoju gospodarki i systemu rentowego, np. Landwirtschaftliche Rentenbank, Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung. Wszystkie banki korzystające ze zwolnienia podatkowego zostały wymienione w ustawie.

Podstawą opodatkowania jest dochód, który osoba prawna pobrała w ciągu roku kalendarzowego. Brak jest katalogu tzw. kosztów niepotrącalnych, niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Ustawa ta jednak określa przepisami szczególnymi przypadki ustalania dochodów dla niektórych rodzajów działalności gospodarczej. W tym opodatkowania kapitałów w trakcie przekształceń zgodnie z ustawą o przekształceniach w połączeniu z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawa o reformie opodatkowania przedsiębiorstw z 14.08.2007 r. (*Unternehmensteuerreformgesetz*, BGBl. 2007, Teil 1 Nr. 40, S. 1912) weszła w życie 18.08.2007 r. Nowe zasady opodatkowania przedsiębiorców i przedsiębiorstw weszły w życie 1.01.2008 r., z wyjątkiem zapisów dotyczących wprowadzenia podatku od zysków kapitałowych, które weszły w życie 1.01.2009 r. Ustawa przewiduje wiele istotnych zmian w opodatkowaniu zarówno przedsiębiorstw, jak i samych przedsiębiorców³⁵².

³⁵¹E. Hoffmann, *Einführung in die Körperschaftsteuer. Steuerfachkurs*, Nwb Verlag, Stuttgart 2001, s. 153.

³⁵²H. Haas, *Ausbildung im Steuerrecht, Bd.4, Körperschaftsteuer*, Beck Juristischer Verlag, München 2008, s. 68.

Jednym z głównych celów reformy jest zrównanie obciążenia przedsiębiorstw niezależnie od formy prowadzenia działalności. Stąd też takie same obciążenia mają obowiązywać spółki prawa cywilnego (osobowe), jak też spółki prawa handlowego (kapitałowe). Zasadniczym założeniem jest obniżenie stawki podatku od osób prawnych oraz wprowadzenie korzystnego rozliczania wydatków inwestycyjnych dla przedsiębiorców prowadzących działalność w formie spółek prawa cywilnego.

5. Porównanie polskiego i niemieckiego systemu podatkowego

Polskie prawo gospodarcze nie stwarza istotnych przeszkód dla prowadzenia działalności gospodarczej przez zagranicznych inwestorów. Nasi zagraniczni klienci szybko przekonują się, że ryzyko powstania problemów prawnych nie jest większe niż w rodzimych jurysdykcjach.

Tabela 1. Podmiot opodatkowania

Podmiot opodatkowania	
POLSKA	NIEMCY
osoby prawne	spółki kapitałowe
spółki kapitałowe	spółdzielnie trudniące się działalnością produkcyjną i gospodarczą
jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z tym że podatnikami są spółki kapitałowe w organizacji	towarzystwa ubezpieczeniowe
podatkowe grupy kapitałowe – grupy składające się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które funkcjonują w związkach kapitałowych i spełniają określone w ustawie warunki	pozostałe osoby prawne prawa prywatnego
spółki niemające osobowości prawnej, mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia	związki, fundacje i organizacje nieposiadające osobowości prawnej, jak i inne stowarzyszenia prawa prywatnego
	zakłady przemysłowe osób prawnych prawa publicznego

Źródło: opracowanie własne.

Polskie prawo cywilne ma swoje korzenie w prawie rzymskim, a obecnie zbliżone jest do prawa niemieckiego. System podatkowy jest typowy – VAT, akcyza, podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych oraz podatek od nieruchomości to jego filary. Zaletą jest niska (jak na Europę) 19% stawka CIT i podatku od dywidend.

Tabela 2. Zwolnienia z podatku, wysokość podatku, opodatkowanie dywidend

POLSKA	NIEMCY
Zwolnienia z podatku:	
<ul style="list-style-type: none"> - Skarb Państwa, - Narodowy Bank Polski, - Zakład Ubezpieczeń Społecznych, - jednostki budżetowe, - fundusze celowe, o których mowa w ustawie z dnia 26 listopada 1998 roku o finansach publicznych, - przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej, - jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, - Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, - Agencja Rynku Rolnego, - Agencja Nieruchomości Rolnych - fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych. 	<ul style="list-style-type: none"> - Państwowe przedsiębiorstwa loteryjne, federalny zarząd kolei. - Niemieckie banki, w tym Niemiecki Bank Federalny, oraz banki związane z udzieleniem kredytów ze środków państwowych w ramach wspierania rozwoju przedsiębiorstw. Do tych banków należą: Kreditanstalt für Wiederaufbau, Deutsche Ausgleichsbank, jak i banki poszczególnych landów związane z programem wspierania rozwoju gospodarki i systemu rentowego np. die Landwirtschaftliche Rentenbank, Bayerische Landesanstalt für Aufbaufinanzierung. - Kasy chorych, emerytalne czy pogrzebowe posiadające zdolność prawną, jeżeli odbiorca usług jest osobą uprawnioną do ich skorzystania, posiadającą odpowiednią ochronę prawną gwarantowaną przez tę kasę. - Partie polityczne w rozumieniu § 2 ustawy o partiach politycznych. - Spółki wspierające rozwój gospodarczy, których działalność związana jest z poprawą struktury gospodarczej i socjalnej w określonym regionie przez wspieranie gospodarki takimi instrumentami jak rozwój przemysłu czy stworzenie nowych miejsc pracy
Wysokość podatku	
19% podatku od osób prawnych	15% podatku od osób prawnych 14% podatku od prowadzenia działalności gospodarczej 0,83% podatek solidarnościowy
Opodatkowanie dywidend	
19%	25%

Źródło: opracowanie własne.

Sposób opodatkowania dywidend spółek osobowych polskich i niemieckich nie jest korzystny. Nie można zastosować ani obniżonej stawki podatku u źródła, ani stawki zerowej. Opodatkowanie dywidend reguluje art. 10 nowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Polską a Niemcami. Niemieckie spółki kapitałowe opodatkowane są „podwójnie”, po pierwsze podatkiem od działalności przemysłowej i handlowej (około 14,83 proc. dochodu), a następnie – jak u nas – podatkiem dochodowym od osób prawnych (w wysokości 15 proc. sumy pozostałej po opodatkowaniu pierwszym podatkiem), co daje w przybliżeniu 30-proc. poziom opodatkowania. Spółki kapitałowe mogą skorzystać z możliwości zaniechania nadmiernego poboru podatku (Freistellungsverfahren). W tym celu odpowiednio wcześniej (minimum 3 miesiące przed planowanym otrzymaniem dywidendy z

Niemiec) trzeba złożyć odpowiedni wniosek (Antrag auf [Teil-] Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge) w tamtejszym Federalnym Urzędzie Skarbowym w Bonn.

Podsumowanie

Polityka fiskalna to ogół działań państwa kształtujących budżet państwa poprzez zmiany we wpływach (podatki, zadłużenia publiczne itp.) i wydatkach państwa (subwencje, inwestycje państwowe itp.). Podstawową częścią składową polityki fiskalnej jest polityka podatkowa, określająca cele poboru podatków oraz sposoby ich realizacji.

Podatek dochodowy od osób prawnych to rodzaj podatku bezpośredniego obciążającego dochody uzyskiwane przez osoby prawne. Jego podatnikami są wszelkie osoby prawne niezależnie od faktu, w jaki sposób osobowość tę nabyły, oraz spółki kapitałowe w organizacji. Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych jest dochód, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich ten dochód został osiągnięty. Dochód został w ustawie zdefiniowany jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Podstawę opodatkowania stanowi osiągnięty przez osobę prawną dochód w danym roku podatkowym.

W artykule przedstawiono istotę podatku dochodowego od osób prawnych oraz porównano podatek dochodowy występujący w Polsce i w Niemczech. Stawka podatku dochodowego w Niemczech jest znacznie wyższa niż w Polsce. Biorąc pod uwagę sam podatek dochodowy, można stwierdzić, że bardziej opłaca się założyć działalność gospodarczą w Polsce. Polski podatek wydaje się być bardziej atrakcyjny dla potencjalnych inwestorów.

Bibliografia

1. Belon E., Kobiela M., Żarejko R., *Podatek dochodowy od osób prawnych w 2008 roku*, Gofin, Warszawa 2008.
2. Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych 2009*, C.H.BECK, Warszawa 2009.
3. Duater B., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, LexisNexis, Warszawa 2006.
4. Frotscher G., *Körperschaftsteuer / Gewerbesteuer*, Beck Juristischer Verlag, München 2008.
5. Haas H., *Ausbildung im Steuerrecht, Bd.4, Körperschaftsteuer*, Beck Juristischer Verlag, München 2008.
6. Hoffmann E., *Einführung in die Körperschaftsteuer. Steuerfachkurs*, Nwb Verlag, Stuttgart 2001.
7. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wyd. Konieczny i Kruszewski, Warszawa 2000.
8. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorstw*, tom 1, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
9. Lubińska T., *Wybrane zagadnienia z finansów sektora przedsiębiorstw, sektora publicznego oraz rynku finansowego*, „ZN Katedry Finansów” 2003, nr 339.
10. Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, C.H.BECK, Warszawa 2009.
11. Owsiak S., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2001.
12. Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnego rozwiązania*, Difin, Warszawa 2008.
13. Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007.
14. Wyrzykowski W., *Podatki w Polsce*, Wydawnictwo SPG, Warszawa 2008.

PRINCIPLES OF TAXATION OF COMPANIES IN POLAND AND GERMANY – COMPARATIVE ANALYSIS

Summary: The essence of the tax system in the contemporary world is to meet profitable needs of public authorities. Incomes earned in this way are spent on the state tasks connected with its economic and social policy. The element of the tax system is corporate income tax. There are presented in the paper theoretical aspects of corporate income tax in Poland and Germany and a comparative analysis of this tax in both countries.

Keywords: tax system, corporate income tax, tax harmonization, fiscal policy, principles of taxation in Poland and Germany