

*Anna Krajewska**

KONKURENCJA PODATKOWA W ROZSZERZONEJ UNII EUROPEJSKIEJ

1. WPROWADZENIE

Tuż po 1 maja 2004 r., czyli po rozszerzeniu Unii Europejskiej o nowe kraje członkowskie, poważnym powodem kontrowersji okazały się duże różnice w obciążeniach podatkowych przedsiębiorstw (*corporate income tax* – CIT) w „starych” i „nowych” krajach Unii Europejskiej. Przywódcy krajów o największym udziale wydatków publicznych w relacji do PKB, a tym samym o najwyższych obciążeniach podatkowych (Niemcy, Francja, Szwecja) zaczęli zarzucać nowym członkom Unii Europejskiej, że obniżając podatki dla przedsiębiorstw stosują nieuczciwą konkurencję oraz domagać się podniesienia tych stawek w celu zrównania (lub przybliżenia) ich do przeciętnego poziomu stawek CIT w Europie Zachodniej.

Oburzenie znacznej części społeczeństwa zachodniego, które w najostrzejszej formie było artykułowane przez kanclerza Niemiec Gerharda Schrödera i prezydenta Francji Jacquesa Chiraca, opiera się na dwóch argumentach. Argument pierwszy sprowadza się do obaw, że niskie stawki CIT obowiązujące w krajach, które po 1 maja 2004 r. stały się członkami Unii Europejskiej, mogą przyspieszyć odpływ inwestycji z Zachodu na Wschód, co grozi osłabieniem tempa wzrostu gospodarczego tamtejszych krajów oraz wzrostem stopy bezrobocia. Argument drugi nosi znamiona szantażu. Przywódcy wymienionych państw zaproponowali dokonanie harmonizacji stawek podatku CIT na poziomie Unii Europejskiej, a w przypadku odmowy ze strony nowych członków zasugerowali, że należałoby zmienić zasady przyznawania funduszy strukturalnych dla nowo przyjętych państw. Gerhard Schröder w wywiadzie dla „Handelsblatt” stwierdził, że „jeśli nowi członkowie utrzymają

* Prof. nadzw., dr hab., Katedra Makroekonomii, Instytut Ekonomii, Uniwersytet Łódzki.

niskie stawki podatkowe, a ich infrastruktura ma być finansowana przez Unię, to będziemy musieli o tym podyskutować”¹.

W prasie polskiej pojawiło się wiele alarmujących, a zarazem zabarwionych emocjonalnie artykułów, m.in.: *Szantaż kanclerza*², *Nie wyrównaj*³, *Powinniśmy stosować własną politykę*⁴, komentujących wypowiedź G. Schrödera. Warto też podkreślić, że pomimo sprzeciwów wobec ujednolicenia podatków zgłaszanych przez Irlandię, Wielką Brytanię, Luksemburg i nowych członków UE niewiele brakowało, aby zapadły jakieś wiążące decyzje w tej sprawie. Komisarz ds. poszerzenia Wspólnoty, Günter Verheugen, zamierzał wprowadzić do europejskiego prawa zapis, że Polska albo podniesie stawkę podatku od dochodów osób prawnych do przeciętnego poziomu UE, albo też straci część funduszy strukturalnych. Dopiero dzięki zdecydowanej postawie polskiej komisarz UE, Danuty Hübner, inicjatywa ta została zablokowana⁵.

Dyskusja o konkurencji podatkowej i harmonizacji podatków w UE dopiero się rozpoczyna. Punktem wyjścia tej dyskusji powinna być analiza systemów podatkowych „starych” i „nowych” członków UE, zdefiniowanie pojęć „konkurencja podatkowa” i „dumping podatkowy” oraz wskazanie możliwości i perspektyw harmonizacji opodatkowania przedsiębiorstw. Wymienione kwestie są omawiane w tym artykule.

2. KONSTRUKCJA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W KRAJACH „STAREJ” UNII EUROPEJSKIEJ I W STANACH ZJEDNOCZONYCH

W praktyce podatkowej przez długi czas opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych dokonywano na podstawie takich samych zasad. Po raz pierwszy odrębny podatek dochodowy od przedsiębiorstw wprowadzono w 1909 r. w Stanach Zjednoczonych. Na gruncie europejskim prekursorem nowego podatku była Francja, gdzie reforma podatkowa z 1948 r. wprowadziła wyraźne rozróżnienie między opodatkowaniem osób fizycznych i prawnych. W innych krajach odrębny podatek od zysków przedsiębiorstw zaczęto wprowadzać w latach 60.⁶

Za wprowadzeniem odrębnego podatku od osób prawnych przemawiały następujące argumenty⁷:

¹ R. Sołtysik, A. Rubinowicz-Gründler, *Nasze stawki złe*, „Rzeczpospolita”, 04.05.2004.

² D. E., *Szantaż Kanclerza*, „Rzeczpospolita”, 14.05.2004.

³ R. Sołtyk, *Komisja Europejska o podatkach. Nie wyrównaj*, „Gazeta Wyborcza”, 14.05.2004.

⁴ P. Blajer, *Rozmowy na gorąco. Andrzej Raczko, minister finansów: Powinniśmy stosować własną politykę*, „Rzeczpospolita”, 28.05.2004.

⁵ PAP, d.e., *Unia Europejska. Podatki i fundusze strukturalne. Dyskusja się rozpoczęła*, „Rzeczpospolita”, 19.07.2004.

⁶ P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 472.

⁷ Tamże, s. 506 i 507.

1) umożliwia on uniknięcie zakłóceń reguł gry ekonomicznej działających na korzyść przedsiębiorstw, które przybrały formę spółki,

2) wobec osób prawnych nie ma możliwości zastosowania elementów personalizacji charakterystycznych dla opodatkowania osób fizycznych (minimum socjalne, zniżki rodzinne, progresja),

3) osoby prawne mają większą zdolność płatniczą, ponieważ koncentracja kapitału umożliwia zwiększenie rozmiarów przedsięwzięcia, osiąganie korzyści skali i poprawę pozycji konkurencyjnej w porównaniu z małymi i średnimi firmami prowadzonymi przez osoby fizyczne,

4) osoby prawne nie są obciążone przekazywaniem majątku w razie śmierci właściciela, co zwiększa ich zdolność podatkową.

Podatek dochodowy od osób prawnych jest zazwyczaj podatkiem liniowym. W niektórych krajach obok stawki podstawowej stosowane są stawki zaniżone, traktowane jako swoista ulga podatkowa. Preferencje podatkowe uzyskują zazwyczaj przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe, finansowe, banki, spółki działające z kapitałem zagranicznym, niektóre sfery działalności gospodarczej (np. rolnictwo, budownictwo). W wielu krajach dla małych przedsiębiorstw przewidziane są niższe stawki lub ryczałtowe formy opodatkowania.

Tabela 1

Stawki podatku dochodowego od osób prawnych w USA

Dochód do opodatkowania (w USD)	Stopa opodatkowania (% podatku od nadwyżki)
0–50 000	15
50 000–75 000	25
75 000–10 000 000	34
Ponad 10 000 000	35

Źródło: *Worldwide Corporate Tax Guide*, Ernst and Young International, January 2001, s. 784.

Stany Zjednoczone należą do nielicznych wyjątków, w których stawki podatku dochodowego od osób prawnych są progresywne. W USA obowiązują cztery stawki: 15, 25, 34 i 35% (tab. 1). Warto też dodać, że amerykański system naliczania obciążeń podatkowych jest bardzo skomplikowany. Firmy, których dochody w 2001 r. nie przekraczały 335 000 USD płaciły podatek według stopy efektywnej niższej niż 34% dzięki niższej skali opodatkowania dochodów do 75 000 USD (15 i 25%). Korporacje, których dochody do opodatkowania zawierały się w granicach 15 000 000–18 333 333 USD były zobowiązane do płacenia podatku o 3%

wyższego (38%). Natomiast firmy, których dochody do opodatkowania przekraczały 18 333 333 USD obciążone były stawką liniową 35% naliczaną od całego dochodu podlegającego opodatkowaniu⁸. Dodatkowo przedsiębiorstwa amerykańskie obciążone są podatkiem dochodowym pobieranym przez poszczególne stany, który najczęściej wynosi 5–10% i zależy od decyzji administracji stanowej.

W rozwiniętych gospodarczo krajach zachodnich systemy podatkowe opierają się na założeniu wysokiej zdolności płatniczej osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą. Z tego względu nominalna stopa opodatkowania, zwłaszcza kilkadziesiąt, a nawet jeszcze kilkanaście lat temu była dosyć wysoka. W 1980 r. 50% stawkę podatku od osób prawnych i przekraczającą 50% stosowano w wielu krajach, np. w Niemczech wynosiła ona 62,2%, w Japonii 52,61%, w Wielkiej Brytanii 52,0%, we Francji 50,0%, w Stanach Zjednoczonych 49,5% (tab. 2). Dopiero od połowy lat 90. obserwujemy trend wyraźniejszego obniżania się stopy opodatkowania dochodów osób prawnych oraz zacierania różnic między stopami opodatkowania zysku w różnych krajach (tab. 3).

Tabela 2

Stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wybranych krajach (w %)

Kraje	Rok			
	1980	1985	1990	1997
Austria	46	46	39	34
Francja	50	50	37	41,7
Japonia	52,61	56,06	54,7	50
Niemcy	62,2	62,8	58,1	58,2
Stany Zjednoczone				
Ameryki Północnej	49,5	49,5	38,3	39,5
Szwecja	39,6	38,5	30	28
Wielka Brytania	52	40	34	31
Włochy	36,25	46,37	46,37	37

Źródło: lata 1980–1990 por. D. W. Jorgenson, R. Laudau, *Tax Reform and the Cost of Capital. An International Comparison*, The Brookings Institution, Washington D.C., s. 370; stawki dla 1997 r. por. *OECD Tax Data Base*.

W roku 2004 r. nominalne stawki CIT w krajach Unii Europejskiej zawierały się w granicach 28–38%. Wyjątkiem była Irlandia, gdzie od 2000 r. obserwujemy poważny spadek stawek CIT: z 24% w 2000 r., 20% w 2001 r., 16% w 2002 r. do 12,5% od 2004 r.⁹ Takie drastyczne obniżanie podatku

⁸ *Worldwide Corporate Tax Guide*, Ernst and Young International, January 2001, s. 784.

⁹ *Ireland. Finance Act 1999 Changes*, „European Taxation” 1999, No 6.

od dochodu spółek natrafiło jednak na opory Komisji Europejskiej, która już od kilku lat zarzuca Irlandii stosowanie nieuczciwej konkurencji¹⁰.

Od kilkudziesięciu lat można zaobserwować, że w krajach Europy Zachodniej relatywnie wysokim i względnie jednolitym stawkom nominalnym podatku dochodowego od osób prawnych towarzyszą coraz bardziej liberalne zasady liczenia amortyzacji. Często są one stosowane selektywnie, w zależności od charakteru i lokalizacji inwestycji.

Tabela 3

Stawki podatku dochodowego od osób prawnych w krajach Unii Europejskiej (w %)

Kraje	Rok		
	1998	2000	2004
Austria	34	34	34
Belgia	39	39	33
Dania	34	32	30
Finlandia	28	29	29
Francja	33–36,7	36,7	34,33
Grecja	35	35	35
Hiszpania	35	35	35
Holandia	35	35	34,5
Irlandia	32	24	12,5
Luksemburg	30	30	30,48
Niemcy	42–56	42,2	38,29
Portugalia	34	32	27,5
Szwecja	28	28	28
Wielka Brytania	31	30	30
Włochy	37	37	37,25

Źródło: 1998 r. – *Przeglądy Gospodarcze OECD 1999–2000*; 2000 r. – *European Tax Handbook 1996*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1996 i 2000; 2004 r. – *OECD Tax Data Base*.

W praktyce istnieje wiele możliwości wykorzystania zasad kształtowania amortyzacji w celu oddziaływania na poziom kosztów, a tym samym na wysokość zysku i obciążeń podatkowych. Celowi temu służą głównie:

- metody liczenia amortyzacji,
- okres umarzania środka trwałego,
- potrącenia inwestycyjne, korzystne z punktu widzenia kształtowania się kosztów,
- określenie podstawy wyceny majątku podlegającego amortyzacji i metody jego szacowania,
- negocjacyjne metody odpisów amortyzacyjnych.

¹⁰ P. Hofheinz, *European Commission Targest Corporate-Tax Breake*, „The Wall Street Journal Europe”, 28.05.2001.

Zliberalizowane zasady amortyzacji coraz bardziej wypierają ulgi inwestycyjne wcześniej dosyć powszechnie wykorzystywane w wielu krajach Unii Europejskiej.

Wysokość nominalnych stóp opodatkowania dochodów przedsiębiorstw jest istotnym, ale nie najważniejszym czynnikiem określającym rzeczywisty ciężar opodatkowania. Na rzeczywistą (efektywną) stopę opodatkowania w poważnym stopniu wpływa konstrukcja systemu podatkowego, a zwłaszcza takie jej elementy, jak:

- podstawa opodatkowania,
- zasady obliczania odpisów amortyzacyjnych,
- rodzaje i zakres ulg podatkowych,
- sposób opodatkowania dywidend oraz zysków przekazywanych pomiędzy różnymi spółkami powiązanymi kapitałowo,
- możliwości rozliczania strat własnych i strat spółek powiązanych kapitałowo.

W rzeczywistości, gdy spadającym nieco stopom podatkowym towarzyszy rozszerzenie bazy podatkowej i ograniczenie zakresu ulg podatkowych, może okazać się więc, że efektywne obciążenia podatkowe przedsiębiorstw nie ulegają zmniejszeniu, a nawet wykazują tendencję rosnącą. Do zilustrowania takiej tendencji można wykorzystać przykład Szwecji. Do lat 80. system podatkowy Szwecji (podobnie zresztą jak innych krajów) opierał się na wąskiej bazie podatkowej i wysokich stawkach podatku. Stawka nominalna CIT wynosiła 56%. Jednakże z powodu wspomnianej bardzo wąskiej bazy podatkowej, z dużą liczbą wyjątków i ulg, efektywna stawka opodatkowania kształtowała się na poziomie zaledwie 20%. W latach 90. nominalna stawka CIT wynosiła 28%. Równocześnie jednak rozszerzono znacznie bazę podatkową, dzięki czemu efektywna stawka opodatkowania dochodów spółek wzrosła do ok. 25%¹¹.

Badania przeprowadzone w 2118 firmach Unii Europejskiej wskazują, że efektywna, przeciętna stawka CIT była w latach 1990–1996 o prawie 10 punktów procentowych niższa niż stawka nominalna. Mimo zbliżonej stawki nominalnej różnice między poszczególnymi krajami były bardzo duże. W Belgii, Portugalii, Austrii stawka efektywna była niemal o połowę niższa od nominalnej. Z kolei w Szwecji, we Francji, w Holandii, Finlandii i Wielkiej Brytanii ulgi podatkowe w niewielkim stopniu wpływały na zmniejszenie obciążeń fiskalnych. Wśród najczęściej wykorzystywanych należy wymienić ulgi inwestycyjne i związane z nakładami na B+R, ulgi związane z tworzeniem

¹¹ S. O. Lodin, *The Competitiveness of UE Tax System*, „European Taxation” 2001, No 5.

nowych miejsc pracy, stosowane dla przyciągnięcia firm zagranicznych i zagranicznego kapitału oraz ulgi mające na celu wspieranie regionów słabiej rozwiniętych¹².

Dane zamieszczone w tab. 4 wskazują, że w latach 1999 i 2001 różnice między stawką nominalną i efektywną uległy (w porównaniu z okresem wcześniejszym) wyraźnemu zmniejszeniu. Stawka efektywna była niższa od nominalnej zaledwie o kilka punktów procentowych. Zmniejszenie się różnic wynikało ze znacznego ograniczenia ulg podatkowych w ostatnim okresie.

Tabela 4

Efektywne średnie stawki podatku dochodowego od osób prawnych w krajach UE w latach 1999 i 2001 (w %)

Kraje	Rok		Kraje	Rok	
	1999	2001		1999	2001
Austria	29,8	27,9	Irlandia	10,5	10,5
Belgia	34,5	34,5	Luksemburg	32,2	32,2
Dania	28,8	27,3	Niemcy	39,7	34,9
Finlandia	25,5	26,6	Portugalia	32,6	30,7
Francja	37,5	34,7	Szwecja	22,9	22,9
Grecja	29,6	28,0	Wielka Brytania	28,2	28,3
Hiszpania	31,0	31,0	Włochy	29,8	27,6
Holandia	31,0	31,0			

Źródło: oprac. na podstawie L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2004, s. 236.

Mimo wyraźnie uwidaczniających się tendencji do ograniczania roli ulg w podatku dochodowym od osób prawnych, opinie na ten temat są nadal mocno podzielone. Świadczą o tym m.in. wyniki badań ankietowych przeprowadzonych na przełomie 2000 i 2001 r. przez miesięcznik „European Taxation”, skierowanych do członków różnych organizacji europejskich zajmujących się zawodowo podatkami. Okazało się, że za minimalizacją lub eliminacją wszystkich ulg w podatku dochodowym od osób prawnych opowiada się 37% respondentów, 42% uważa, że ulgi podatkowe powinny być utrzymane, a 21% nie ma zdania na ten temat¹³.

W rozwiniętych gospodarczo krajach zarówno udział dochodów i wydatków budżetowych w relacji do PKB (tab. 5), jak i ich struktura zmieniają

¹² I. Joumard, *Tax Systems in European Union Countries*, „Economics Department Working Papers” 2001, No 301, s. 34–35.

¹³ L. L. Bravenc, *Corporate Income Tax Coordination – Current Practitioner Opinions*, „European Taxation”, November 2001.

się bardzo wolno, mimo podejmowanych wysiłków i przeprowadzanych reform podatkowych¹⁴. Dane dotyczące struktury dochodów budżetowych z tytułu podatków (tab. 6) wskazują, że w największym stopniu budżety państw OECD zasilane są z podatków od towarów i usług (ponad 30%), a w dalszej kolejności z podatku od dochodów osób fizycznych (26%) oraz składek na ubezpieczenie społeczne (ok. 25% w OECD i 27,5% w UE). Wspólną cechą polityki podatkowej prowadzonej w krajach rozwiniętych gospodarczo jest natomiast niski udział podatków od dochodów osób prawnych w kształtowaniu dochodów budżetu państwa (9,7% w OECD i 9,2% w UE).

Tabela 5

Rozmiary sektora finansów publicznych w OECD, UE i strefie euro (w % PKB)

Kraje	Rok								
	1986	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004 ^a	2005 ^a
OECD									
Dochody budżetowe	36,5	37,3	38,2	39,3	38,9	37,8	37,4	37,1	37,1
Wydatki budżetowe	40,6	40,3	42,1	39,3	40,3	40,7	41,2	40,9	40,8
Saldo	-4,1	-3,0	-4,1	0,0	-1,4	-2,9	-3,8	-3,8	-3,7
UE									
Dochody budżetowe	44,5	44,3	45,5	46,6	46,2	45,5	45,8	45,5	45,1
Wydatki budżetowe	49,2	48,3	50,9	45,9	47,3	47,5	48,4	48,0	47,7
Saldo	-4,7	-4,0	-5,4	0,7	-1,1	-2,0	-2,6	-2,5	-2,6
Strefa Euro									
Dochody budżetowe	44,3	44,1	46,4	47,2	46,4	46,0	46,1	45,7	45,2
Wydatki budżetowe	49,2	48,7	51,4	47,0	48,1	48,2	48,9	48,4	47,9
Saldo	-4,9	-4,6	-5,0	0,2	-1,6	-2,2	-2,8	-2,7	-2,7

^a prognoza.

Źródło: dane OECD.

Niski udział dochodów z CIT w dochodach budżetowych państwa można tłumaczyć następująco:

a) państwo stara się pozostawić przedsiębiorstwom jak najdalej idącą swobodę i nie ograniczać ich aktywności nadmiernym podatkiem,

b) dochody budżetowe państwa przeznaczone są w znacznym stopniu na realizację szeroko rozumianej polityki społecznej, a więc obciążenia podatkowe powinny w największym stopniu (zgodnie z zasadą ekwiwalentności) spadać na barki społeczeństwa,

¹⁴ A. Krajewska, *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004, s. 66–70.

Tabela 6

Struktura dochodów budżetowych z tytułu podatków w krajach OECD w 2000 r. (w %)

Kraje	Podatki dochodowe od osób fizycznych	Podatki dochodowe od osób prawnych	Podatki od towarów i usług	Składki na ubezpieczenia społeczne	Pozostałe podatki
Australia	36,7	20,6	27,5	–	15,2
Austria	22,1	4,7	28,4	34,2	10,6
Belgia	31,0	8,1	25,4	30,9	4,6
Czechy	12,7	9,8	32,0	43,8	1,7
Dania	52,6	4,9	32,5	4,6	5,4
Finlandia	30,8	11,8	29,1	25,6	2,7
Francja	18,0	7,0	25,8	36,1	13,1
Grecja	13,5	11,6	36,1	30,1	8,7
Hiszpania	18,7	8,6	29,8	35,1	7,8
Holandia	14,9	10,1	29,0	38,9	7,1
Irlandia	30,8	12,1	37,2	13,6	6,3
Islandia	34,4	3,3	45,0	7,8	9,5
Japonia	20,6	13,5	18,9	36,5	10,5
Kanada	36,8	11,1	24,4	14,3	13,4
Korea	14,6	14,1	38,3	16,7	16,3
Luksemburg	18,3	17,7	27,3	25,6	11,1
Meksyk	27,3	–	53,1	16,4	3,2
Niemcy	25,3	4,8	28,1	39,0	2,8
Norwegia	25,6	15,2	34,4	22,5	2,3
Nowa Zelandia	42,8	11,7	34,5	–	11,0
Polska	23,2	6,9	36,6	29,4	3,9
Portugalia	17,5	12,2	39,9	25,7	4,7
Słowacja	10,0	8,3	35,9	41,2	4,6
Szwecja	35,6	7,5	20,7	28,1	8,1
Szwajcaria	30,6	7,9	19,7	33,6	8,2
Turcja	21,5	7,0	40,7	16,9	13,9
USA	42,4	8,5	15,7	23,3	10,1
Węgry	17,3	5,7	40,5	29,3	7,2
Wielka Brytania	29,2	9,8	32,3	16,4	12,3
Włochy	25,7	7,5	28,4	28,5	9,9
Unia Europejska	25,6	9,2	30,0	27,5	7,7
OECD – ogółem	26,0	9,7	31,6	24,8	7,9

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych OECD.

c) polityka podatkowa jest ważnym narzędziem oddziaływania na zachowanie przedsiębiorstw; system ulg i zwolnień podatkowych, zasady kształtowania amortyzacji, sposób liczenia kosztów dla celów podatkowych – mogą ukierunkować aktywność przedsiębiorstw zgodnie z potrzebami gospodarki, np. zachęcić do inwestycji, wprowadzania postępu technicznego, tworzenia nowych miejsc pracy, działań proekologicznych.

d) małe i średnie przedsiębiorstwa prywatne, które liczebnie dominują w krajach Unii Europejskiej, mogą wykorzystywać szereg legalnych i nielegalnych możliwości unikania obciążeń podatkowych, m.in. poprzez manipulowanie wielkością przychodów i kosztów, możliwość odliczania od zysku strat z lat ubiegłych itp.

e) trzeba się też liczyć z tym, że z powodu długotrwałej recesji część przedsiębiorstw nie osiąga zysku, a niektóre (zwłaszcza duże firmy międzynarodowe) mogą dokonywać transferu zysku za granicę.

3. OPODATKOWANIE OSÓB PRAWNYCH W TRANSFORMUJĄCYCH SIĘ GOSPODARKACH

Na początku lat 90. wszystkie transformujące się gospodarki musiały uruchomić bodźce do podejmowania działalności gospodarczej oraz zwiększania konkurencyjności w celu przyciągnięcia kapitału zagranicznego. Ważnym elementem szeroko rozumianego systemu bodźców stała się konkurencja podatkowa. Z analizy porównawczej obejmującej kraje nadbałtyckie (Estonia, Litwa, Łotwa) oraz kraje Grupy Wyszehradzkiej (Czechy, Polska i Węgry) wynika, że obniżała się stopa opodatkowania dochodów osób prawnych oraz udział dochodów budżetowych z tego podatku w relacji do PKB (tab. 7). Wszystkie kraje wykorzystywały w znacznym zakresie ulgi i wakacje podatkowe oraz inne bodźce skłaniające do napływu kapitału zagranicznego. W niektórych wakacje podatkowe dla inwestorów zagranicznych wygasły dopiero w 2003 r., albo nawet później.

Tabela 7

Podatek dochodowy od osób prawnych w transformujących się gospodarkach

Kraje	Stawki podatku od dochodów osób prawnych ^a			Udział przychodów z podatku CIT w PKB (w %) ^b	
	1993 r.	2001 r.	2004 r.	1993 r.	2001 r.
Estonia	35	26	26	4,5	0,8
Litwa	25; 35; 45; 50	24	15	4,4	0,5
Łotwa	35	25	15	3,7 (1994 r.)	2,0
Czechy	45	31	28	7,9	3,2
Polska	40	28	19	4,3	2,0
Węgry	40	18	16	1,7	2,2 (2000 r.)

Źródło: ^a dane według informatorów podatkowych; ^b obliczenia własne na podstawie „Government Finance Statistics Yearbook”, IMF 2002 oraz „International Financial Statistics”, IMF, March 2003.

Najszybciej obniżano stawki podatkowe na Węgrzech: z 40 do 36%, a w 1995 r. do 18%. W roku 2004 r. stawka CIT wynosiła tam 16%. Obniżanie stawek nie było jednak równoznaczne z obniżaniem efektywnych stawek podatkowych i spadkiem udziału przychodów z tego podatku w relacji do PKB. Obserwujemy sytuację wręcz odwrotną. Udział przychodów z CIT wzrósł w badanym okresie z 1,7% w 1993 r. do 2,2% w 2000 r. Można to tłumaczyć różnicami w sposobie liczenia dochodu do opodatkowania, zakresem korzystania z ulg podatkowych i przyspieszonej amortyzacji, rozmiarami bazy podatkowej, różnicami w rentowności przedsiębiorstw.

Od początku okresu transformacji w węgierski system podatkowy wmontowano wiele ulg i zwolnień podatkowych. Ustawa podatkowa z 1992 r., wprowadzająca jednolitą dla wszystkich podmiotów gospodarczych 40% stawkę opodatkowania zysku, nie tylko utrzymywała dotychczasowe, ale także wprowadzała nowe ulgi, wakacje podatkowe oraz bodźce skłaniające do napływu inwestycji zagranicznych. W latach 1992 i 1993 wprowadzono dziesięcioletnie wakacje podatkowe dla inwestorów zagranicznych. Niektóre z nich wygasły dopiero w 2003 r. Jednak w końcu lat 90. zwolnienia podatkowe stawały się coraz bardziej neutralne z punktu widzenia kraju pochodzenia kapitału, a zaczęły koncentrować się na aktywizacji regionów słabszych gospodarczo oraz na walce z bezrobociem¹⁵.

W Polsce wspólny dla wszystkich osób prawnych podatek dochodowy został wprowadzony w 1989 r.¹⁶ Do 1996 r. stawka tego podatku wynosiła 40%. W latach następnych stawka obniżała się o 2 punkty procentowe rocznie: do 38% w 1997 r., 36% w 1998 r. i 34% w 1999 r. Począwszy od 2000 r. następował dalszy spadek stawki CIT: do 28% w 2001 i 2002 r., 27% w 2003 r. i 19% w 2004 r.

Polityka w zakresie ulg i zwolnień podatkowych ulegała zmianie wraz ze zmianą rządów preferujących bardziej lub mniej liberalne nastawienie do gospodarki. Liberalne podejście do gospodarki – charakterystyczne dla początkowego okresu transformacji – wiązało się ze znacznym zmniejszeniem, a nawet z likwidacją ulg podatkowych. Z drugiej jednak strony, mimo formalnej równości różnych sektorów własnościowych, inwestorzy zagraniczni uzyskiwali „wakacje” podatkowe, przedsiębiorstwa państwowe poza podatkiem dochodowym były zaś dodatkowo obciążone podatkiem od ponadnormatywnych wypłat wynagrodzeń oraz obowiązkową dywidendą płaconą od funduszu założycielskiego (w początkowym okresie transformacji obciążającą wynik finansowy brutto nawet wówczas, gdy przedsiębiorstwo

¹⁵ *Worldwide Corporate Tax Guide*, Ernst and Young International, January 2001, s. 269–270.

¹⁶ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU, 1989, nr 74, poz. 443).

miało ujemne wyniki finansowe – następowało wówczas zwiększenie straty netto).

Ulgi inwestycyjne zostały w Polsce wprowadzone w 1994 r. i obowiązywały do końca 1998 r. Nadal jednak polskie przedsiębiorstwa mogą korzystać z ulg podatkowych z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w 17 specjalnych strefach ekonomicznych.

Reformatorzy z krajów nadbałtyckich przywiązują dużą wagę do pobudzania przedsiębiorczości i przyciągania kapitału zagranicznego. Świadczą o tym częste zmiany zasad opodatkowania osób prawnych¹⁷. Znajduje to wyraz w stopniowej redukcji stawek podatkowych, a także (na Litwie od 1997 r., a w Estonii od 2000 r.) w objęciu podatkiem tylko zysku podzielonego oraz transakcji, które mogą być traktowane jako ukryta forma dystrybucji zysku, np. świadczenia dla kadry menedżerskiej (*fringe benefits*), prezenty i darowizny, transfery zysku.

W początkowym okresie transformacji we wszystkich krajach nadbałtyckich stosowano duże ulgi inwestycyjne dla inwestorów zagranicznych. W końcu lat 90. wycofano się z ulg dla inwestorów zagranicznych na rzecz ulg dla inwestycji lokowanych w regionach mniej rozwiniętych i zagrożonych wysokim bezrobociem.

Walcząc o napływ kapitału poszczególne kraje konkurują między sobą nie tylko podatkami, ale także infrastrukturą i różnymi udogodnieniami związanymi z podażą dóbr publicznych, rozwiązaniami instytucjonalnymi, regulacjami prawnymi itp. Kapitał może napływać do kraju, w którym podatki są obniżone. Do przyciągnięcia zagranicznych inwestorów niezbędna jest też poprawa infrastruktury i wysoki poziom kwalifikacji pracowników. Między tymi kategoriami istnieje zależność odwrotna: wysokie podatki dają szansę na lepszą infrastrukturę i wyższe nakłady na edukację, niższe podatki zmniejszają zaś rozmiary finansów publicznych i ograniczają możliwość poprawy infrastruktury oraz środki na edukację.

Dane statystyczne dotyczące dochodów i wydatków budżetowych (tab. 8) wskazują, że we wszystkich badanych krajach wraz z obniżaniem podatków dokonywane były cięcia wydatków publicznych. Tempo i zmniejszanie się rozmiarów sektora publicznego przebiega różnie: relatywnie najszybciej na Węgrzech, najwolniej w Polsce, w Czechach zaś sektor publiczny uległ nawet powiększeniu. Różne są też możliwości zdobycia środków na finansowanie wydatków publicznych oraz rozmiary deficytu budżetowego. Kraje nadbałtyckie notują więcej sukcesów niż Grupa Wyszehradzka w ograniczeniu deficytu budżetowego.

¹⁷ A. Purju, *Tax Reforms in the Baltic States and International Tax Competition*, referat na Konferencję „Beyond Transition”, zorganizowaną przez CASE, 12–13 kwietnia 2002 r.

Tabela 8

Rozmiary sektora finansów publicznych (w % PKB)

Kraje	Rok										
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Estonia											
Dochody budżetowe	–	40,1	40,0	40,2	41,3	39,9	39,0	39,4	38,9	36,9	36,8
Wydatki budżetowe	–	34,9	40,3	40,9	39,9	41,1	40,5	37,0	39,2	37,0	36,7
Saldo	–	5,2	–0,3	–0,7	1,3	–1,2	–1,5	2,4	–0,3	–0,1	0,1
Litwa											
Dochody budżetowe	43,7	40,7	32,2	24,0	32,7	32,8	30,1	33,5	33,3	32,9	31,0
Wydatki budżetowe	49,1	38,7	31,7	38,3	37,5	37,3	34,7	35,4	36,0	32,8	31,2
Saldo	–5,4	2,0	0,5	–4,3	–4,8	–4,5	–4,6	–1,9	–3,0	0,1	–0,2
Łotwa											
Dochody budżetowe	–	–	27,4	35,8	36,5	35,5	36,5	39,0	42,0	39,4	36,0
Wydatki budżetowe	–	–	28,2	35,2	40,5	38,8	37,8	37,6	12,4	43,4	39,0
Saldo	–	–	–0,8	0,6	–4,0	–3,3	–1,3	1,4	–0,4	–4,0	–3,0
Czechy											
Dochody budżetowe	–	–	–	42,4	44,9	43,8	42,7	40,7	38,9	39,7	40,1
Wydatki budżetowe	–	–	–	41,9	46,0	45,7	43,9	42,8	39,8	40,3	43,3
Saldo	–1,8	–1,9	–3,1	0,5	–1,2	–1,8	–1,2	–2,1	0,9	–0,6	–3,2
Polska											
Dochody budżetowe	42,9	45,2	44,4	47,7	47,5	45,7	45,1	44,1	41,5	41,0	40,4
Wydatki budżetowe	39,8	49,0	50,4	50,5	49,5	48,4	47,5	45,8	43,8	43,7	42,4
Saldo	3,1	–3,8	–6,0	–2,8	–2,0	–2,7	–2,6	–1,7	–2,3	–2,7	–3,0
Węgry											
Dochody budżetowe	53,9	52,5	52,6	55,1	51,4	48,1	46,8	44,9	43,0	45,2	42,4
Wydatki budżetowe	53,5	55,4	59,4	60,6	59,7	53,2	49,9	49,5	47,0	49,1	45,4
Saldo	0,4	–2,9	–6,8	–5,5	–8,4	–7,1	–3,1	–4,6	–4,0	–3,9	–3,0

Źródło: lata 1990–1993 – G. Kołodko, *Ekonomia i polityka transformacji*, Poltex, Warszawa 1999; lata 1994–1997 – M. Dąbrowski, *Countries during the UE Accesion Process*, Raporty CASE, No 26, Warszawa 1999, s. 36; lata 1998–2000 – obliczenia własne na podstawie *International Financial Statistics*, IMF, Washington DC, July 2002.

4. POJĘCIE I CELE KONKURENCJI PODATKOWEJ

Pojęcie „konkurencja podatkowa” (*tax competition*) powszechnie rozumiane jest jako obniżanie krajowych stawek podatku lub wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych.

Obserwacja dotychczasowego przebiegu konkurencji podatkowej wskazuje, że zjawisko to przyjmuje dwie formy¹⁸:

- 1) pełzającej konkurencji podatkowej (*crawling tax competition*),
- 2) nieuczciwej konkurencji podatkowej (*unfair tax competition*).

Pierwsza z tych form konkurencji to długookresowy, relatywnie wolno postępujący proces polegający na tym, że poszczególne kraje jako inicjatorzy lub w reakcji na działania innych stopniowo obniżają stawki podatkowe. Prowadzi to do obniżenia obciążeń podatkowych przedsiębiorstw, dzięki czemu dysponują one większymi dochodami, mogą więcej inwestować i wprowadzać postęp techniczny.

Nieuczciwa konkurencja obejmuje wyizolowane akcje pojedynczych państw spowodowane jednym tylko celem – obniżenie stawek CIT ma przyciągnąć zagranicznych inwestorów. Tak właśnie komentowano gwałtowne obniżanie stawek CIT w Irlandii¹⁹ i na Węgrzech²⁰. Działania takie określane są też jako *dumping podatkowy*. Warto jednak podkreślić, że pojęcie to jest w literaturze różnie rozumiane. Można spotkać się z poglądem, iż obniżenie podatków dla wszystkich podmiotów (krajowych i zagranicznych) jest konkurencją podatkową. Dumpingiem podatkowym jest natomiast przyznawanie przywilejów podatkowych tylko zagranicznym inwestorom²¹.

W zasadzie wszystkie transformujące się gospodarki tworzyły, szczególnie w początkowym okresie, silne bodźce podatkowe zachęcające do napływu kapitału zagranicznego. Argumentem za tym, aby takiej strategii nie określać mianem dumpingu podatkowego, ale uznać ją za uczciwą i pożyteczną strategię dla mniej rozwiniętych gospodarek jest potraktowanie niższych obciążeń podatkowych dla kapitału zagranicznego jako premii za ryzyko, tzn.

¹⁸ J. Sepp, R. M. Wróbel, *Tax Competition and EU Enlargement: Strategies within a Developing Political-Economic Environment*, [w:] *Essays in Estonian Transformation Economics*, red. U. Ennuste, L. Wilder, Estonian Institute of Economics at Tallinn Technical University, Tallin 2003, s. 41–42.

¹⁹ P. Hofheinz, *European Commission Target Corporate – Tax Break*, „The Wall Street Journal Europe”, 28.05.2001, B. M. Carney, *The Secret and Perils of Ireland Success*, „The Wall Street Journal”, 30.05.2001.

²⁰ *ODCE Economic Surveys, Hungary 2000*, ODCE, Paris 2000, s. 133.

²¹ G. Krause-Junk, *Was ist fairer Steuerwettbewerb?* [w:] R. Hasse, K. E. Schenk, A. Wass von Czege, *Europa zwischen Wettbewerb und Harmonisierung*, Nomos, Baden-Baden 2002, s. 63–68.

wynagrodzenia za skłonność do podjęcia inwestycji w kraju, gdzie ryzyko finansowe jest wyższe²².

Celem konkurencji podatkowej jest zwiększanie atrakcyjności kraju jako miejsca lokat kapitału zagranicznego oraz/lub pobudzanie aktywności ekonomicznej gospodarki.

Cel pierwszy jest mocno eksponowany w transformujących się gospodarkach ze względu na trudny do przecenienia wpływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych na gospodarkę tych krajów²³. Dzięki zagranicznym kapitałom możliwy jest dopływ nowych technologii i metod zarządzania, poprawa dyscypliny finansowej, wzrost eksportu itp. Z tego względu wszystkie kraje Europy Centralnej i Wschodniej wykorzystywały, zwłaszcza w początkowym okresie transformacji, szeroki pakiet instrumentów, w tym zwolnienia lub bardzo poważne obniżenie podatków dochodowych dla inwestorów zachodnich na długi okres, sięgający nawet dziesięciu lat.

Drugi cel obniżania stawek podatków, czyli pobudzenie aktywności gospodarczej w kraju, podkreślany jest natomiast bardzo mocno w literaturze polskiej. Dyskusje nad gruntowną reformą podatkową zmierzającą do obniżenia podatków zapoczątkował L. Balcerowicz w *Białej księdze podatków*. Celem reformy podatkowej miało być²⁴:

- 1) pobudzenie rozwoju gospodarczego głównie poprzez zachęcanie do inwestowania, tworzenia nowych miejsc pracy, zwiększanie indywidualnej wydajności pracy, podnoszenie kwalifikacji, zwiększanie opłacalności powiększania legalnego dochodu itp.,

- 2) zwiększenie zaufania obywateli do prawa, usuwanie źródeł manipulacji i nadużyć podatkowych, uproszczenie systemu podatkowego,

- 3) przystosowanie systemu podatkowego do wymogów Unii Europejskiej,

- 4) zapewnienie polskiej gospodarce konkurencyjności podatkowej, czyli przeciwdziałanie przesuwaniu się ludzi, firm i kapitału do krajów o korzystnym opodatkowaniu,

- 5) uwzględnienie zmian będących efektem przekształceń w innych dziedzinach życia gospodarczego, a m.in. potrzeb wynikających z rozszerzenia samorządności terytorialnych i reformy służby zdrowia.

Radykalnej reformy w wersji zaproponowanej w *Białej księdze* (docelowo: 22% PIT, 22% CIT i 22% VAT) nie udało się zrealizować. Jednak presja mediów, polityków i przedsiębiorców na rząd robi swoje. Od 2004 r. CIT wynosi 19%, a płatnicy PIT mogą także opcjonalnie wybierać sposób opodatkowania: 19% bez ulg bądź zasady ogólne.

²² J. Sepp, R. M. Wróbel, *Tax Competition...*

²³ M. Sedmihradsky, S. Klazar, *Tax Competition for FDJ in Central-European Countries*, „CESifo Working Paper” 2002, No 647 (1).

²⁴ *Biała księga podatków, Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998, s. 57.

5. KONKURENCJA PODATKOWA. ASPEKTY TEORETYCZNE

W literaturze rozpowszechnione jest przekonanie, że w warunkach postępującej globalizacji rządowi trudno nakładać nadmierne podatki, ponieważ inwestorzy łatwo mogą „uciekać” ze swoją aktywnością gospodarczą do krajów lub regionów o mniejszym stopniu fiskalizacji. Czy oznacza to nieustanny spadek obciążeń podatkowych?

Koncepcja H. W. Sinna stanowi typowy przykład podejścia neoklasycznego do konkurencji podatkowej²⁵. Opiera się ona na podstawowych założeniach modelu neoklasycznego, tzn. doskonałej mobilności czynników produkcji oraz maksymalizacji zysku jako celu producentów i maksymalizacji wynagrodzeń jako celu pracowników. Najbardziej mobilne czynniki produkcji, czyli kapitał i wykwalifikowana kadra, są w stanie uciec przed opodatkowaniem poprzez migrację. Efektem takich działań byłby, zdaniem Sinna „wyścig do dołu” (*race to the bottom*), rujnująca konkurencja między krajami, które mogłyby – w ekstremalnym przypadku – doprowadzić do zerowej stawki podatku na te czynniki produkcji. Zmniejszenie dochodów budżetowych oznaczałoby równocześnie konieczność drastycznych cięć w wydatkach publicznych i zaburzenia w realizacji zasad sprawiedliwości społecznej. Z tego względu Sinn proponuje zwiększenie roli czynników instytucjonalnych, centralizację oraz harmonizację podatków nakładanych na mobilne czynniki produkcji.

Przyjęcie bardziej realistycznych założeń, a także obserwacja trendów dotyczących podatków (stawki, obciążenia efektywne dochodów, udział w relacji do PKB) nie potwierdza wniosków o „wyścigu” stawek podatkowych „w dół”, czyli do zera.

Zdaniem J. Seppa i R. M. Wróbla model Sinna należałoby wzbogacić o co najmniej trzy założenia²⁶:

1. Przepływ czynników produkcji (migracje do innych, niż opodatkowanych regionów) wiąże się z pewnymi kosztami, które należy uwzględnić i porównać z potencjalnymi korzyściami wynikającymi z niższej stawki opodatkowania danego czynnika produkcji.

2. W okresie krótkim zarówno właściciele kapitału, jak i wykwalifikowani pracownicy biorą pod uwagę nie tylko bieżący zysk (dochód), ale także wiele innych czynników.

3. Należy uwzględnić koszty alternatywne obniżania podatków. Przykładowo, jeżeli jakiś kraj obniża podatek dochodowy od osób prawnych, żeby mieć bardziej konkurencyjny system podatkowy i przyciągnąć kapitały

²⁵ H. W. Sinn, *How Much Europe? Subsidiarity, Centralization and Fiscal Competition*, „CES Working Paper Munich” 1993, No 39.

²⁶ J. Sepp, R. M. Wróbel, *Tax Competition...*

z innych krajów, będzie musiał równocześnie zmniejszyć podaż dóbr publicznych, takich jak np. infrastruktura, edukacja czy administracja publiczna. Można więc, podobnie jak w przypadku decyzji produkcyjnych, określić optymalny poziom podatków wyznaczony przez punkt przecięcia krańcowych korzyści z obniżenia podatków z kosztami alternatywnymi wynikającymi z ich obniżenia. Zakładając, że mimo obniżenia stawek CIT dochody budżetowe z tytułu podatków nie spadną, należałoby podnieść inne podatki, np. PIT lub VAT, a to z kolei zmniejszy dochód do dyspozycji i tym samym popyt globalny. Znowu więc pojawia się koszt alternatywny, który należałoby uwzględnić. W konsekwencji, konkutowanie stawkami podatkowymi nigdy nie doprowadzi do ich obniżenia się do zera²⁷.

Analiza danych statystycznych dotyczących krajów OECD, UE i strefy euro przedstawionych w tab. 5 wskazuje, że konkurencja podatkowa nie prowadzi w praktyce do wyraźnego „wyścigu w dół”. Chroni jednak przed nadmiernym fiskalizmem, o czym świadczy m.in. zahamowanie trendu wzrostowego wydatków publicznych, a także podejmowane próby harmonizacji podatków obciążających przedsiębiorstwa.

6. KONKURENCJA PODATKOWA ORAZ PERSPEKTYWY HARMONIZACJI PODATKÓW W ROZSZERZONEJ UNII EUROPEJSKIEJ

W dniu 1 maja 2004 r. Unia Europejska rozszerzyła się o nowe kraje: osiem z Europy Centralnej i Wschodniej oraz dwa z Europy Południowej. Konkurencja podatkowa stała się, jak już była o tym mowa we *Wprowadzeniu*, ważnym zarzewiem konfliktów między starymi i nowymi członkami Unii Europejskiej.

Na początku lat 90., w ramach prac nad harmonizacją podatków bezpośrednich w Unii Europejskiej, powołano komisję niezależnych ekspertów, której przewodniczył dr Onno Ruding, były minister finansów Holandii. Na początku 1992 r. prace ekspertów zostały przedstawione w formie raportu, zwanego *Raportem Rudinga* (od nazwiska przewodniczącego Komisji). Wnioski przedstawione w raporcie zostały uznane przez Komisję Wspólnot Europejskich i Parlament Europejski za godne rekomendacji. Odnośnie do stawek CIT Komisja Rudinga zaleciła wprowadzenie stawek minimalnych na poziomie 30%, a maksymalnych na poziomie 40%. Minimalną stawkę 30% rekomendowano zarówno dla zysku zatrzymanego, jak i dla udziałowców będących osobami fizycznymi (jako pobieranego u źródła podatku dochodowego)²⁸.

²⁷ H. Siebert, *The Harmonization Issue in Europe: Prior Agreement or a Competitive Process*, [w:] *The Completion of the Internal Market*, Tübingen 1990, s. 53–84.

²⁸ W. G. Kupier, *Corporate Taxation in the European Union*, [w:] *Studia Prawno-Europejskie*, UŁ, Łódź 1996, s. 71–76.

Od 1992 r. nie było widać wyraźnego postępu w ujednoliceniu podatku CIT. Przyczyn niepowodzeń upatrywano w wymogu jednomyślności przy głosowaniu propozycji dotyczących podatków. Eksperci uważali, że nawet przy kwalifikowanej większości głosów propozycje Rudinga są mało realne, gdyż proces ujednolicenia podatków jest bardzo żmudny i pracochłonny oraz wymaga wielu zmian legislacyjnych w ustawach o podatkach i rachunkowości w krajach Unii Europejskiej²⁹. Zmiany stawek podatkowych dokonujące się w ciągu ostatniego dziesięciolecia (por. tab. 3) wskazują na występowanie pełzającej konkurencji podatkowej (*crawling tax competition*).

Nie powiodły się też następne próby harmonizacji CIT w Unii Europejskiej. Nadmiernie rozbudowane ulgi i zwolnienia podatkowe, często obejmujące także pomoc publiczną dla przedsiębiorstw, traktowane są w Unii Europejskiej jako „szkodliwa konkurencja” (*harmful competition*). W celu zmniejszenia niekorzystnych efektów konkurencji podatkowej Rada Unii Europejskiej zaopiniowała w końcu 1997 r. *Kodeks postępowania w sprawie opodatkowania przedsiębiorstw* (*Code of conduct for business taxation*). Kodeks stanowi zbiór wytycznych, które kraje Unii Europejskiej powinny przestrzegać, aby ograniczyć zjawisko szkodliwej konkurencji podatkowej i zbyt dużych różnic w poziomie efektywnych stawek CIT w różnych krajach³⁰. Kodeks, chociaż nie ma charakteru wiążącego, wytwarza presję moralną na rzecz harmonizacji podatkowej oraz daje podstawę do podejmowania działań harmonizacyjnych.

Zgodnie z zaleceniem kodeksu, Rada Unii Europejskiej pod kierunkiem ministra skarbu Wielkiej Brytanii Dawna Primarola powołała w marcu 1998 r. grupę ekspertów, której celem było dokonanie przeglądu zasad opodatkowania przedsiębiorstw pod kątem ich zgodności z funkcjonowaniem zdrowej konkurencji na jednolitym rynku wewnętrznym. Okazało się, że aż 66 spośród 271 poddanych badaniom rozwiązań podatkowych aktywnie wpływało na lokalizację działalności gospodarczej w obrębie Wspólnoty i zostało uznane przez grupę Primarolo za szkodliwe. Kraje członkowskie zobowiązano do zmiany tychże rozwiązań podatkowych do 2003 r. Ze względu na to, że niewykonanie zaleceń nie pociąga za sobą żadnych sankcji, nadal wiele zależy od dobrej woli poszczególnych krajów Unii Europejskiej³¹.

Sprawa harmonizacji stawek podatku dochodowego osób prawnych odżyła ponownie po 1 maja 2004 r., gdy Niemcy, Francja i Szwecja zarzuciły krajom Europy Środkowej i Wschodniej stosowanie dumpingu podatkowego oraz wezwały do harmonizacji stawek CIT w poszerzonej Unii. Ministrowie

²⁹ K. Messere, *Tax Policy in Europe: A Comparative Survey*, „European Taxation” 2000, No 12; *European Tax Handbook 1996*, International Bureau of Fiscal Documentation 1996; *European Tax Handbook 2000*, International Bureau of Fiscal Documentation 2000; *OECD Economic Surveys, Switzerland 1999*, OECD, Paris 1999.

³⁰ L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2004, s. 234.

³¹ Tamże, s. 235.

finansów Niemiec i Francji zaproponowali wprowadzenie minimalnych stawek lub „widełek”, w których mieściłyby się stawki CIT krajów członkowskich. Zgodnie z obowiązującą konstytucją Unii Europejskiej, zgodę na taką propozycję powinni wyrazić wszyscy członkowie Wspólnoty. Weto Irlandii, Wielkiej Brytanii i Luksemburga, a także większości nowych członków UE jest pewne. Zresztą już w pierwszej połowie maja 2004 r. do propozycji tej bardzo stanowczo ustosunkował się rzecznik Komisji Europejskiej ds. podatkowych, Jonathan Todd, wskazując, że komisja nie poprze planów ujednolicenia stawek podatku od przedsiębiorstw w powiększonej Unii, ponieważ decyzje takie pozostają w gestii poszczególnych państw³². Warto też podkreślić, że Todd sprzeciwił się także używanemu przez niemieckich polityków określeniu *dumping podatkowy* w stosunku do krajów stosujących niższe podatki. Powołał się ponadto na opinię komisji, że stawki podatku CIT mogą, a nawet powinny być niższe w krajach o gorszej infrastrukturze i tańszej sile roboczej³³.

Trafne argumenty na rzecz pozostawienia poszczególnym krajom suwerenności w sprawie podatków dochodowych oraz akceptacji przez Wspólnotę niższych stawek CIT w krajach Europy Środkowej i Wschodniej przedstawił minister finansów Polski – Andrzej Raczko. Wskazał on, że harmonizacja stawek podatkowych w Unii Europejskiej jest niepotrzebna z następujących powodów³⁴:

1) Stawki podatkowe są tylko jednym z czynników wyznaczających pozycję konkurencyjną kraju. Bardzo ważny jest dostęp do infrastruktury, który jest różny np. w Polsce i Niemczech;

2) Wysokość stawek podatku dochodowego powinna być powiązana z dostępem przedsiębiorstw do rynku kapitałowego. Przedsiębiorstwa w krajach transformujących się mają trudniejszy dostęp do kredytu oraz emisji papierów wartościowych niż w krajach Zachodnich. Niższa stawka podatku daje im większe możliwości akumulacji kapitału;

3) Polska i inne transformujące się gospodarki mają inną niż stare kraje Unii Europejskiej strukturę dochodów budżetowych. W krajach tych większy jest udział podatków pośrednich (VAT i akcyzy) w kształtowaniu dochodów budżetu państwa.

Nie ulega natomiast wątpliwości, że niezbędne są działania na rzecz harmonizacji zasad opodatkowania dochodów osób prawnych. Ujednolicenia wymagają zwłaszcza podstawowe pojęcia kształtujące podstawę opodatkowania, a więc przychody i koszty uzyskania przychodów, w różnych krajach kategorie te są bowiem różnie liczone, co bardzo poważnie wpływa

³² R. Sołtyk, *Komisja Europejska o podatkach...*

³³ R. Sołtyk, *Unia Europejska. Ujednolicenie podatków? A plac?*, „Gazeta Wyborcza”, 29–30.05.2004.

³⁴ P. Blajer, *Rozmowy na gorąco...*

na efektywne obciążenia podatkowe przedsiębiorstw. W pełni zasadna jest uwaga Todda, że porównywanie obecnych stawek to „zestawianie gruszek z jabłkami”³⁵. Ujednolicenie zasad opodatkowania osób prawnych jest więc zadaniem pilniejszym niż harmonizacja stawek. Należy się jednak liczyć z tym, że w najbliższym czasie obie te kwestie będą przedmiotem gorących debat. Dyskusja nad obciążeniami podatkowymi poszczególnych krajów członkowskich będzie bowiem wstępem do dyskusji o podziale funduszy strukturalnych dla nowych państw członkowskich w kolejnym budżecie Wspólnoty na lata 2007–2013. Niemcy, finansujący 1/4 budżetu Unii, będą prawdopodobnie zabiegać o rozpoczęcie procesu harmonizacji podatku CIT, licząc na poparcie większości „starych”, a także części „nowych” członków Unii Europejskiej.

Anna Krajewska

TAX COMPETITION IN THE ENLARGED EUROPEAN UNION

(Summary)

The paper starts with the presentation of the CIT frame in the former EU countries (before 1st May, 2004), the United States as well as in the transition economies. Next, the idea and basic goals of tax competition were discussed both from theoretical viewpoint and with reference to its economic application as well.

The paper presents also the process of tax harmonisation in the EU. The author points at the arguments of both advocates and opponents (including Poland as one of the opponents) of tax harmonisation.

³⁵ R. Sołtyk, *Komisja Europejska o podatkach...*