

*Szymon Bryndziak**

**KONKURENCJA PODATKOWA
WŚRÓD KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ
NA PRZYKŁADZIE PODATKU DOCHODOWEGO
OD OSÓB PRAWNYCH**

1. WSTĘP

Konkurencja podatkowa jest zjawiskiem, które budzi emocje. Zarówno zwolennicy, jak i przeciwnicy obniżania podatków dysponują argumentami uzasadniającymi ich stanowisko. Zwolennicy konkurencji podatkowej za koronny argument uważają przede wszystkim stymulację wzrostu gospodarczego, gdyż niskie stawki podatkowe zwiększają zyski pozostające do dyspozycji przedsiębiorstw, co determinuje ich rozwój. Ponadto konkurencja podatkowa sprzyja napływowi kapitału zagranicznego, dzięki czemu pojawia się szansa na zniwelowanie różnic gospodarczych poszczególnych państw Unii Europejskiej. Z kolei przeciwnicy konkurencji podatkowej uważają, że efektem obniżania podatków są mniejsze wpływy budżetowe, co w konsekwencji prowadzi do zmniejszenia podaży dóbr publicznych i ograniczenia redystrybucyjnej funkcji państwa (Winer, Hettich, 2004, s. 3). Niezależnie od przedstawianych poglądów, należy stwierdzić, że różnice w systemach podatkowych poszczególnych państw mogą wpływać na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw. Postępujący proces globalizacji, a w szczególności wzrost mobilności kapitału, powoduje, że rządy państw muszą liczyć się z zagrożeniem ucieczki mobilnych czynników produkcji do innego kraju, jeżeli oferowane tam warunki okażą się korzystniejsze (Gwiadowski, 2004, s. 9).

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie podatku dochodowego od osób prawnych jako narzędzia konkurencji podatkowej wśród krajów Unii Europejskiej, zwłaszcza na tle panujących tendencji do harmonizowania systemów podatkowych państw członkowskich. Artykuł stanowi także próbę odpowiedzi na pytanie, w jakim stopniu konkurencja za pośrednictwem obniżania stawek podatkowych powoduje zainteresowanie zagranicznych inwestorów i czy pozytywny klimat inwestycyjny jest związany jedynie z wysokością obciążeń podatkowych.

* Mgr, asystent, Katedra Finansów Publicznych, Instytut Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny, Uniwersytet Łódzki, ul. POW nr 3/5, 90-255 Łódź.

2. POJĘCIE I CELE KONKURENCJI PODATKOWEJ

W literaturze dotyczącej konkurencji podatkowej poświęcono niewiele miejsca dla prawidłowego zdefiniowania tego zjawiska, przez co kluczowe staje się właściwe rozumienie tego pojęcia. J. Wilson (1999, s. 270) przedstawia konkurencję podatkową jako niekooperatywne wyznaczanie stawek podatkowych przez niezależnych od siebie rządzących, zmierzające do alokacji pracowników, przedsiębiorstw i kapitału, w regionach reprezentowanych przez tych rządzących. A. Krąjewska (2007, s. 255) pod pojęciem konkurencji podatkowej rozumie „obniżanie stawek podatku lub wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych w celu pobudzenia aktywności ekonomicznej gospodarki lub zwiększania atrakcyjności kraju jako miejsca lokat kapitału zagranicznego”. W definicjach tych ważne jest założenie, że konkurencja podatkowa występuje tylko jako zjawisko konkurencji horyzontalnej, realizowane na poziomie międzynarodowym. Zaprezentowane definicje wykluczają model konkurencji wertykalnej, która polega na rywalizacji władz różnych szczebli (państwo, stany, samorząd terytorialny) obciążających te same podstawy opodatkowania. Z powyższego wynika, że istotą konkurencji podatkowej jest stworzenie takich warunków podatkowych w danym państwie, by przyciągnąć jak największą rzeszę kapitału zagranicznego, co ma bardzo duże znaczenie w warunkach globalizacji i przy wzroście międzynarodowej mobilności kapitału. Owe zachęty dla przedsiębiorców dokonywane są poprzez redukcję stawek należności przy założeniu, że obniżka stopy opodatkowania nie musi wiązać się ze zmniejszeniem wpływów podatkowych, a to za sprawą powiększenia bazy podatkowej w wyniku napływu inwestorów. Z uwagi na to konkurencja podatkowa często jest ukazywana w negatywnym świetle, szczególnie przez kraje, w których utrzymuje się relatywnie wysoki poziom obciążeń podatkowych. Za przykład może służyć nasilona dyskusja dotycząca zmniejszenia stawek podatkowych w CIT (*corporate income tax* – podatek dochodowy od osób prawnych) przez kraje wstępujące do Unii Europejskiej w 2004 r. Przedstawiciele państw „starej Unii”, w szczególności Francji i Niemiec, byli wyraźnie przeciwni takiemu postępowaniu, określając je nawet mianem szkodliwej konkurencji podatkowej, co było zdeterminowane obawami przed odpływem inwestorów do państw akcesyjnych (Wrónowski, 2007, s. 251 i nast.).

W tym miejscu warto przytoczyć podstawowe nurty, jakie wyróżnia się w literaturze ekonomicznej dotyczącej zjawiska międzynarodowej konkurencji podatkowej. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem reprezentowanym przez Ch. M. Tiebouta (1956, s. 418), konkurencja podatkowa to zjawisko w pełni pozytywne, które można porównać z doskonałą konkurencją pomiędzy przedsiębiorstwami, zaś jej skutkiem jest optymalizacja relacji między wielkością otrzymywanych przez podatników dóbr publicznych a poziomem opodatkowania. Według tej koncepcji, mobilne czynniki produkcji przemieszczają się z kra-

jów o wyższym poziomie opodatkowania do krajów o poziomie niższym, chyba że wysokie obciążenia podatkowe są zrekompensowane w danym kraju odpowiednim poziomem zaopatrzenia w dobra publiczne. Odmienne stanowisko zostało zaprezentowane przez G. Z o d r o w a i P. M i e s z k o w s k i e g o (1986, s. 357), według których konkurencja podatkowa jest procesem dalece niepożądanym, gdyż prowadzi do spadku stóp opodatkowania poniżej optymalnego poziomu, co skutkuje dostarczaniem przez związki publicznoprawne zbyt małej ilości dóbr publicznych. Mobilne środki produkcji, takie jak kapitał i wykwalifikowana kadra, są w stanie uciec poprzez migrację przed zbyt wysokim poziomem opodatkowania, w związku z tym konkurencja podatkowa między państwami przybiera postać „wyścigu do dołu” (*race to the bottom*), który w skrajnym przypadku może skutkować zmniejszeniem stawki podatkowej do poziomu zerowego. H. W. S i n n (1994, s. 97 i nast.) proponuje, by przeciwdziałać takiemu zjawisku poprzez zwiększony stopień harmonizacji systemów podatkowych, polegający na konwergencji stawek poszczególnych podatków obciążających mobilne czynniki produkcji. Ujednolicenie stawek i zasad opodatkowania eliminuje potrzebę konkurencji podatkowej i umożliwia dostarczenie większej ilości dóbr publicznych.

Zdaniem autora najważniejsze jest umiarkowane podejście do konkurencji podatkowej, które bierze pod uwagę jej wady, ale i podkreśla zalety tego zjawiska. Negatywnie należy ocenić niekontrolowaną konkurencję podatkową, szczególnie w postaci tzw. konkurencji o podatki, która leży u podstaw funkcjonowania rajów podatkowych (B u r a k, 2005, s. 6). Polega ona na powiększaniu własnej bazy podatkowej przez pozyskiwanie podatników, co jest dokonywane przez państwa, które nie poniosły nakładów niezbędnych dla funkcjonowania prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej. Ten rodzaj konkurencji jest określany jako szkodliwa konkurencja podatkowa (*harmful tax competition*). Pozytywnie należy natomiast ocenić tzw. konkurencję przez podatki (B u r a k, 2005, s. 6). Polega ona m.in. na stosowaniu obniżek stawek podatkowych celem przyciągnięcia inwestycji zagranicznych. W tym przypadku, oprócz powiększania bazy podatkowej, korzyści wynikają także z rozwoju gospodarczego lub powiększenia liczby miejsc pracy. Ponadto na skutek zmiany domicylu podatkowego podatnik korzysta z dóbr publicznych jednocześnie płacąc podatki w państwie ich wytworzenia.

3. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH JAKO OBSZAR KONKURENCJI PODATKOWEJ W UNII EUROPEJSKIEJ

U podstaw funkcjonowania Unii Europejskiej leży koncepcja jednolitego obszaru gospodarczego i walutowego, opierającego się na swobodnym przepływie kapitału i pracy w warunkach jednego pieniądza. Poprzez stworzenie jednolitego

rynku wewnętrznego możliwe jest podejmowanie pracy lub dokonywanie inwestycji w różnych krajach członkowskich, zaś eliminacja barier celnych i ryzyka walutowego są wyrazem dążenia do pełnej integracji gospodarczej. Jednak stworzenie spójnego rynku wewnętrznego wymaga także dostosowania systemów podatkowych państw Wspólnoty Europejskiej, co ma miejsce poprzez postępującą harmonizację podatkową obejmującą przede wszystkim podatki pośrednie (VAT i podatek akcyzowy). Proces harmonizacji podatków bezpośrednich jest o wiele trudniejszy, co po części wynika z niechęci państw członkowskich do dalszej utraty suwerenności w sferze polityki podatkowej i w dużej mierze związane jest z odmiennością konstrukcji tych podatków w państwach członkowskich. Pojawiające się koncepcje ujednoczenia podstawy opodatkowania w podatkach korporacyjnych, od najmniej ingerujących we władztwo podatkowe państw członkowskich (np. Home State Taxation) po najbardziej radykalną (European Union Corporate Income Tax – EUCIT), która zakłada istnienie jednego, ogólnounijnego podatku zasilającego budżet Unii, są raczej mało realne w obecnej sytuacji politycznej. W związku z tym polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej polega obecnie na próbie wzbudzenia zainteresowania inwestorów zagranicznych poprzez systematyczne konkurowanie w zakresie obniżania stawek CIT.

Jeszcze w początkach lat 90. XX w. przeciętna stawka podatkowa kształtowała się niejednokrotnie w granicach 40%, natomiast w wielu krajach była wyższa, o czym świadczą przykłady Niemiec (58%), Włoch (41,8%) lub Finlandii (41,5%). Podobnie wysoka stawka podatkowa (na poziomie 40%) utrzymała się w Polsce w 1992 r., stopniowo obniżana do poziomu 19% w roku 2004. W zapoczątkowanych wówczas zmianach w systemie opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, można wyróżnić kilka wyraźnych tendencji:

– zmniejszenie wpływów z podatków bezpośrednich, związanych z postępującą mobilnością pracy i kapitału, zostało po części zrekompensowane przez zwiększenie obciążeń podatkami pośrednimi, co wynika z faktu mniejszej mobilności konsumpcji (G r y c u k, 2010, s. 2);

– coraz większa rola podatku CIT w polityce gospodarczej państw, związana z chęcią przyciągnięcia inwestycji zagranicznych (np. w 1994 r. w Polsce wprowadzone zostały zwolnienia z CIT dla przedsiębiorstw podejmujących działalność gospodarczą w specjalnych strefach ekonomicznych);

– rozpoczęcie procesu stopniowego obniżania nominalnych stawek podatkowych, który został zaprezentowany w tab. 1. Procesowi temu towarzyszyło powiększanie bazy podatkowej i zwiększenie podstawy opodatkowania, poprzez likwidację istniejących preferencji podatkowych (K r a j k a, 2010, s. 28).

Tabela 1

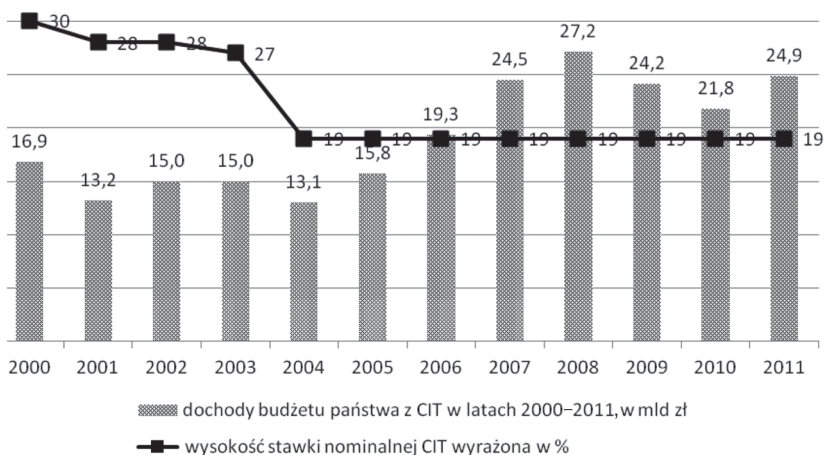
Zmiany nominalnej stopy opodatkowania CIT w latach 2002–2012 w krajach UE (w %)

Kraj	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Różnica między 2012 a 2002 (w %)
Austria	34,0	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-9,0
Belgia	40,2	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	-6,2
Bułgaria	23,5	23,5	19,5	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-13,5
Cypr	28,0	15,0	15,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	-18,0
Czechy	31,0	31,0	28,0	26,0	24,0	24,0	21,0	20,0	19,0	19,0	19,0	-12,0
Dania	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	-5,0
Estonia	26,0	26,0	26,0	24,0	23,0	22,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	-5,0
Finlandia	29,0	29,0	29,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	24,5	-4,5
Francja	35,4	35,4	35,4	35,0	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	0,7
Grecja	35,0	35,0	35,0	32,0	29,0	25,0	35,0	35,0	34,0	30,0	30,0	-5,0
Hiszpania	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-5,0
Holandia	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25,0	25,0	-9,5
Irlandia	16,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	-3,5
Litwa	15,0	15,0	15,0	15,0	19,0	18,0	15,0	20,0	15,0	15,0	15,0	0,0
Luksemburg	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	-1,6
Łotwa	22,0	19,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	-7,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
Niemcy	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	-8,5
Polska	28,0	27,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-9,0
Portugalia	33,0	33,0	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29,0	29,0	31,5	-1,5
Rumunia	25,0	25,0	25,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	-9,0
Słowacja	25,0	25,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	-6,0
Słowenia	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	23,0	22,0	21,0	20,0	20,0	20,0	-5,0
Szwecja	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	26,3	26,3	26,3	26,3	-1,7
Węgry	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	1,0
Wielka Brytania	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	26,0	24,0	-6,0
Włochy	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	-8,9
UE	29,3	28,3	27,0	25,5	25,3	24,5	24,0	23,9	23,7	23,4	23,5	-5,8
UE-12	25,3	23,8	21,6	19,7	19,8	19,4	18,7	18,9	18,3	18,3	18,3	-7,0
UE-15	32,6	31,9	31,4	30,1	29,6	28,7	28,2	27,9	28,0	27,5	27,6	-5,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Przedstawiony w tab. 1 spadek stawek podatku dochodowego od osób prawnych odzwierciedla rosnącą konkurencję podatkową, która wynika z coraz większej rywalizacji państw o przyciągnięcie nowych inwestycji zagranicznych. Z przedstawionych danych wynika, że w analizowanym okresie tylko na Węgrzech stawka podatkowa w 2012 r. wzrosła w stosunku do roku 2002, natomiast na Malcie i Litwie stawki podatkowe utrzymały się na niezmiennym poziomie. W pozostałych państwach Unii Europejskiej stawki podatku dochodowego od osób prawnych uległy zmniejszeniu, szczególnie po 2004 r., a więc po największym rozszerzeniu wspólnoty, co było spowodowane agresywną polityką podatkową państw nowo przyjętych zorientowaną na przyciągnięcie inwestycji zagranicznych. Na podstawie tab. 1 można zaobserwować proces określony przez H. W. Sinna mianem „wyścigu do dołu”, przy czym na pewno nie można stwierdzić obniżenia stawek podatkowych do zera. Wynika to z tego, że model Sinna trzeba uzupełnić o co najmniej dwa dodatkowe założenia opracowane przez J. Seppa i R. M. Wróbla (2003, s. 40). Po pierwsze przepływ pracy i kapitału (mobilnych czynników produkcji) jest związany z kosztami, które trzeba porównać z potencjalnymi korzyściami wynikającymi z niższego poziomu opodatkowania. Po drugie, istotne jest uwzględnienie alternatywnych kosztów obniżania podatków, gdyż każdy kraj obniżający stawkę podatku musi liczyć się ze zmniejszeniem podaży dóbr publicznych. Możliwe jest określenie optymalnego poziomu opodatkowania poprzez wyznaczenie punktu przecięcia krańcowych korzyści z obniżenia podatku z alternatywnymi kosztami wynikającymi z jego obniżenia. Przy założeniu, że pomimo obniżenia stawek CIT podatkowe wpływy budżetowe nie spadną, należy podnieść inne podatki (np. VAT), co z kolei zmniejszy dochód pozostawiony do dyspozycji podatnika, a tym samym ograniczy popyt globalny. Zatem znów pojawia się kolejny koszt alternatywny, który należy uwzględnić. W konsekwencji tych zjawisk, konkurencja za pośrednictwem obniżania stawek podatkowych nigdy nie doprowadzi do zmniejszenia ich do zera (S i e b e r t, 1990, s. 53 i nast.).

Podkreślić należy także fakt, że obniżanie stawek podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych nie spowodowało spadku wpływów podatków. W wielu krajach, w tym także w Polsce, nastąpił wzrost dochodów budżetowych z tego tytułu (rys. 1). Przyczyn takiego stanu rzeczy można upatrywać w dobrej koniunkturze gospodarczej, a także tym, że obniżenie stawki CIT zostało po części zrekomensowane przez sygnalizowane wcześniej rozszerzenie bazy podatkowej. Wzrosła również liczba podatników płacących podatek dochodowy od osób prawnych, co po części wynikało ze zwiększającego się sektora usług bankowych i finansowych, po części zaś wycofania się niektórych przedsiębiorstw ze strategii uchylania się od opodatkowania jako niezapewniającej odpowiednio wysokich korzyści w porównaniu z kosztami jej prowadzenia i ryzykiem sankcji (G r y c u k, 2010, s. 2).



Rys. 1. Dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych oraz kształtowanie się nominalnej stawki CIT w Polsce, w latach 2000–2011

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdania z wykonania...*, 2012.

Biorąc natomiast pod uwagę dochody z CIT wyrażone w procencie PKB, można stwierdzić ich spadek w większości krajów Unii Europejskiej (tab. 2). Przy czym trzeba zauważyć, że największe obniżenie dochodów zostało odnotowane w roku 2009, a zatem w czasie nasilenia się skutków światowego kryzysu finansowego. Porównując dochody z CIT w 2000 z tymi z roku 2008, w większości z analizowanych krajów można zauważyć wzrost lub co najmniej stabilizację udziału analizowanego podatku w produkcie krajowym brutto. Dla przykładu w Polsce dochody z CIT w % PKB w roku 2008 były wyższe w stosunku do tych z roku 2000 o 0,3 pkt proc., natomiast w roku następnym były już niższe o 0,1 pkt proc.

Tabela 2

Dochody z CIT PKB w latach 2000–2009 w krajach UE (w %)

Kraj	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	Różnica między 2000 a 2009 (w %)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Austria	2,2	3,3	2,4	2,3	2,4	2,3	2,3	2,6	2,6	1,9	-0,3
Belgia	3,2	3,1	3,0	2,9	3,1	3,2	3,6	3,5	3,4	2,5	-0,7
Bułgaria	2,7	3,8	3,0	2,8	2,5	1,8	2,1	4,4	3,2	2,5	-0,2

Tabela 2 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Cypr	6,2	6,2	6,0	4,3	3,7	4,6	5,5	6,8	7	6,5	0,3
Czechy	3,5	4,1	4,3	4,6	4,7	4,5	4,8	5,0	4,2	3,6	0,1
Dania	3,3	2,8	2,9	2,9	3,2	3,9	4,4	3,8	3,3	2,5	-0,8
Estonia	0,9	0,7	1,1	1,6	1,7	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	0,9
Finlandia	5,9	4,2	4,2	3,4	3,5	3,3	3,4	3,9	3,5	2,0	-3,9
Francja	2,8	3,1	2,5	2,1	2,3	2,3	2,9	2,9	2,8	1,3	-1,5
Grecja	4,1	3,4	3,4	2,9	3,0	3,3	2,7	2,5	2,5	2,4	-1,7
Hiszpania	3,1	2,9	3,3	3,1	3,5	3,9	4,2	4,8	2,9	2,3	-0,8
Holandia	4,3	4,2	3,6	3,0	3,3	3,6	3,7	3,5	3,4	2,1	-2,2
Irlandia	3,8	3,6	3,7	3,8	3,7	3,5	3,9	3,5	2,9	2,5	-1,3
Litwa	0,7	0,5	0,6	1,4	1,9	2,1	2,8	2,6	2,7	1,8	1,1
Luksemburg	7,0	7,3	8,0	7,3	5,7	5,8	5,0	5,3	5,1	5,5	-1,5
Łotwa	1,6	1,9	2,0	1,5	1,8	2,0	2,3	2,7	3,2	1,6	0,0
Malta	2,9	3,2	3,9	4,5	4,1	4,5	4,9	6,1	6,7	6,7	3,8
Niemcy	1,7	0,6	0,6	0,7	0,9	1,1	1,4	1,4	1,1	0,7	-1,0
Polska	2,4	1,9	2,0	1,8	2,2	2,5	2,4	2,8	2,7	2,3	-0,1
Portugalia	3,7	3,3	3,3	2,8	2,9	2,7	2,9	3,6	3,7	2,9	-0,8
Rumunia	3,0	2,5	2,6	2,8	3,2	2,7	2,8	3,1	3,0	2,6	-0,4
Słowacja	2,6	2,6	2,5	2,8	2,6	2,7	2,9	3,0	3,1	2,5	-0,1
Słowenia	1,2	1,3	1,6	1,7	1,9	2,8	3,0	3,2	2,5	1,8	0,6
Szwecja	3,8	2,6	2,0	2,2	2,9	3,6	3,6	3,8	2,9	3	-0,8
Węgry	2,2	2,3	2,3	2,2	2,1	2,1	2,3	2,8	2,6	2,1	-0,1
Wielka Brytania	3,5	3,5	2,8	2,7	2,9	3,4	4,0	3,4	3,6	2,8	-0,7
Włochy	2,4	3,2	2,7	2,3	2,4	2,3	2,9	3,3	3,0	2,4	0,0

Źródło: jak do tab. 1.

4. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH A BEZPOŚREDNIE INWESTYCJE ZAGRANICZNE

Jako forma opodatkowania dochodu przedsiębiorstw podatek dochodowy od osób prawnych wpływa na skłonność do inwestowania. Niska stawka podatkowa zachęca do inwestowania, czego konsekwencją jest wzrost gospodarczy.

Wysoka stawka podatkowa sprzyja nasilaniu się procesu uchylania się od opodatkowania i transferowi dochodów poza granice jurysdykcji podatkowej danego państwa. Prowadzona przez poszczególne kraje polityka konkurencji podatkowej w przypadku przedsiębiorstw o zasięgu międzynarodowym, prowadzi do sytuacji określanej mianem *treaty shopping*, czyli takiego wykorzystania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, którego celem jest zmniejszenie zobowiązań podatkowych danego podmiotu (K u Ź n i a c k i, 2010, s. 46). Prowadzi to do sytuacji, w której kraj, w jakim przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą, nie jest krajem, który czerpie podatkowe zyski z tej działalności. Konkurencja podatkowa sprzyja także nasileniu się zjawiska określanego mianem cen transferowych, czyli cen, jakie stosują między sobą powiązane przedsiębiorstwa (z reguły oddziały danej korporacji), w celu bądź zmniejszenia podstawy opodatkowania, bądź zwiększenia kosztów uzyskania przychodów (W y c i ś l o k, 2010). Oznacza to, że państwa oferujące korzystne rozwiązania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw czerpią pośrednio zyski z działalności prowadzonej w innych krajach. Natomiast państwa stosujące nieatrakcyjne rozwiązania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych muszą liczyć się z utratą części wpływów podatkowych z działalności gospodarczej prowadzonej na ich terytorium.

Na tle powyższych rozważań należy poruszyć problem rywalizacji państw za pośrednictwem systemu podatkowego o pozyskanie bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Wysokość obciążeń podatkowych odgrywa kluczową rolę dla decyzji przedsiębiorstw o alokacji zysków. W tab. 3 można zauważyć tendencję taką, że napływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych jest relatywnie większy w krajach o niższej stawce podatkowej CIT, podobnie jak odpływ owych inwestycji jest mniejszy w krajach o niższym opodatkowaniu przedsiębiorstw i wyższy w krajach stosujących wyższe obciążenia podatkowe.

Przyciąganie inwestycji zagranicznych przez nowe państwa członkowskie, choć odbywa się przez pryzmat konkurencji podatkowej, niesie ze sobą pozytywne efekty dla wszystkich państw członkowskich UE. Zagraniczne inwestycje bezpośrednie przyspieszają wzrost gospodarczy, powodują powstanie nowych miejsc pracy i kreują rozwój regionalny. Próba narzucenia nowym państwom członkowskim konieczności podniesienia stawek podatkowych może odbyć się ze szkodą dla całej wspólnoty. Zmniejszone zainteresowanie inwestorów zagranicznych wiązałoby się z koniecznością większego wsparcia biedniejszych regionów nowych państw członkowskich poprzez fundusze strukturalne z budżetu wspólnoty. Zatem z punktu widzenia wszystkich państw Unii Europejskiej, w kontekście przyciągania bezpośrednich inwestycji zagranicznych, korzystne byłoby obniżanie ogólnego poziomu opodatkowania, czego nie można jednak przeprowadzić bez racjonalizacji wydatków publicznych.

Tabela 3

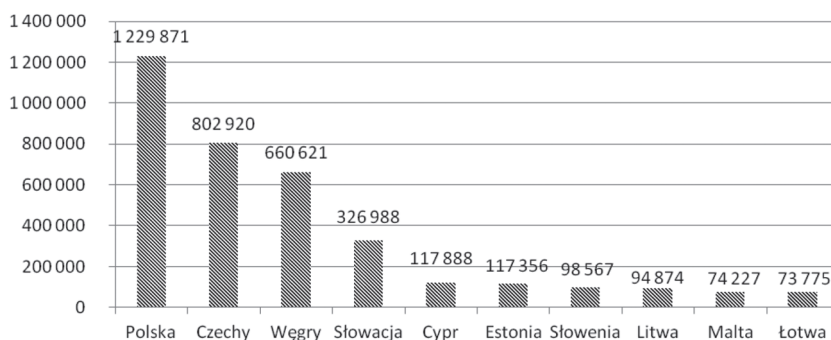
Zasoby bezpośrednich inwestycji zagranicznych (pozyskane – górny wiersz i oddane – dolny wiersz) krajów Unii Europejskiej
w latach 2004–2011 (w mln USD)

Kraj	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Bulgaria	10 108	13 851	23 483	37 936	44 059	49 225	46 874	47 653
Cypr	8 500	8 483	13 754	18 191	16 671	18 409	17 482	16 398
Czechy	3 155	3 587	6 834	9 253	10 772	11 832	11 999	7 850
Estonia	57 259	60 662	79 841	112 408	113 174	125 827	128 504	125 245
	3 760	3 610	5 017	8 557	12 531	14 805	14 923	15 470
	10 059	11 315	12 699	16 747	16 590	16 782	16 437	16 727
	1 419	1 940	3 597	6 167	6 712	6 631	5 778	4 740
Węgry	61 567	61 110	80 153	95 469	88 003	99 094	90 777	84 447
	6 018	7 810	12 368	17 321	17 592	19 244	19 953	23 756
Łotwa	4 529	4 929	7 476	10 842	11 537	11 602	10 751	12 109
	238	282	476	926	1 054	891	880	887
Litwa	6 389	8 211	10 996	15 062	12 949	13 725	13 622	13 921
	423	721	1 041	1 570	1 990	2 293	2 079	2 014
Malta	4 061	4 301	6 535	8 300	8 012	9 578	16 735	16 706
	1 121	992	1 150	1 198	970	1 544	1 519	1 491
Polska	86 755	90 877	125 782	178 408	164 307	185 202	201 003	197 538
	3 351	6 308	14 392	21 317	24 094	29 307	39 029	50 044
Rumunia	20 486	25 816	45 452	62 961	67 910	72 008	70 264	70 328
	272	213	879	1 240	1 466	1 397	1 511	1 487
Słowacja	21 876	23 656	33 613	42 695	51 034	52 537	50 284	51 293
	842	597	1 325	1 862	2 976	3 152	3 334	4 210
Słowenia	7 590	7 259	8 986	14 375	15 638	15 181	14 393	15 145
	3 025	3 300	4 547	7 238	7 901	8 022	7 374	7 142
Austria	70 714	82 551	111 072	162 455	148 131	172 636	166 062	148 799
	69 806	71 807	105 697	148 810	148 731	163 230	171 962	199 261

Belgia	466 548	378 156	481 356	810 944	854 425	948 150	901 038	957 836
	370 687	478 170	618 532	648 656	814 049	907 401	917 222	944 056
Dania	116 614	116 443	133 783	162 631	154 478	156 818	142 323	152 847
	126 289	129 283	146 995	183 595	191 602	209 283	214 384	231 325
Finlandia	57 379	54 802	70 569	91 703	83 534	84 714	85 590	82 962
	85 023	81 861	96 208	116 531	114 139	129 184	137 043	138 843
Francja	867 490	888 935	1 107 299	1 247 392	904 660	1 038 905	1 045 614	963 792
	1 153 834	1 232 249	1 609 818	1 794 803	1 267 869	1 583 376	1 579 839	1 372 676
Grecja	28 482	29 189	41 288	53 221	38 119	42 097	35 026	27 433
	13 791	13 602	22 418	31 650	37 232	39 454	42 623	42 938
Niemcy	512 094	476 011	591 460	695 498	667 748	701 186	698 203	713 706
	925 146	927 489	1 081 316	1 331 751	1 326 992	1 412 389	1 436 480	1 441 611
Irlandia	207 647	163 530	156 491	203 683	188 290	247 446	247 097	243 484
	106 692	104 152	120 728	150 060	168 926	289 310	348 737	324 226
Włochy	231 791	237 474	312 464	376 513	327 911	364 427	331 964	332 664
	232 481	244 551	313 206	417 875	442 395	486 386	487 615	512 201
Luksemburg	49 733	43 650	59 746	81 433	83 473	101 518	101 514	114 617
	27 883	32 691	42 265	77 307	116 212	128 507	122 429	129 482
Holandia	519 479	479 420	552 748	766 619	645 601	660 423	593 109	589 051
	629 513	643 913	800 465	942 084	889 887	956 431	961 537	943 086
Portugalia	66 971	63 340	88 461	115 314	99 970	114 710	111 686	109 034
	43 941	41 965	53 984	67 708	63 006	68 471	66 732	68 051
Hiszpania	407 472	384 538	461 528	585 857	588 901	632 246	640 806	634 532
	282 294	305 427	436 068	582 056	590 694	625 799	651 322	640 312
Szwecja	197 393	172 730	227 329	293 416	278 777	332 150	349 777	338 484
	213 889	206 865	262 195	332 244	323 030	353 421	368 785	358 886
Wielka Brytania	701 913	840 652	1 139 155	1 242 949	980 079	1 056 367	1 162 696	1 198 870
	1 247 190	1 198 637	1 454 904	1 835 639	1 531 128	1 673 956	1 626 885	1 731 095

Źródło: opracowania własne na podstawie danych Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (United Nations Conference on Trade and Development – UNCTAD), <http://unctad.org/en/Pages/Home.aspx>.

Na zakończenie tej części rozważań należy podkreślić, że o atrakcyjności inwestycyjnej danego kraju decyduje wiele pozapodatkowych czynników, takich jak: tempo wzrostu gospodarczego, dostęp do wykwalifikowanej siły roboczej lub wydajność i koszt pracy. Znaczenie ma także stopień skomplikowania prawa podatkowego i ilość czasu, jaki należy spędzić na dokonanie niezbędnych procedur podatkowych. W zależności od specyfiki realizowanego przedsięwzięcia dla podjęcia decyzji inwestycyjnej znaczenie mają także stabilność polityczna i gospodarcza danego regionu, rozwinięta infrastruktura oraz wielkość i wydajność rynku wewnętrznego. Na przykładzie naszego kraju widać wyraźnie, że spośród państw przyjętych do Unii Europejskiej po 2004 r. Polska jest krajem o największej ilości zasobów bezpośrednich inwestycji zagranicznych (rys. 2).



Rys. 2. Wartość pozyskanych zasobów bezpośrednich inwestycji zagranicznych przez państwa UE-12 w latach 2004–2011 (w mln USD)

Źródło: opracowania własne na podstawie danych Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju, <http://unctad.org/en/Pages/Home.aspx>.

Powyzsze dane potwierdzają, że wysokość stawki podatkowej, aczkolwiek istotna, nie ma decydującego znaczenia dla atrakcyjności inwestycyjnej danego państwa. W latach 2004–2011 najwięcej kapitału z zagranicznych inwestycji bezpośrednich napłynęło do Polski i Czech, podczas gdy najmniej do Łotwy i na Maltę. Należy podkreślić, że w analizowanym okresie nominalne stawki podatku dochodowego od osób prawnych ulegały istotnym zmianom, zaś najniższe notowane były na Cyprze (10%) i na Łotwie (15%), co jednak nie przełożyło się na wysoki napływ inwestycji zagranicznych. Cypryjska stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynika z faktu, że Cypr jest powszechnie uznawany za raj podatkowy, w związku z tym tak niskie obciążenie podatkowe nie powinno budzić zdziwienia (L i p o w s k i, 2004, s. 253). Z kolei wysoki napływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych odnotowano w takich krajach, jak: Polska, Czechy i Węgry, a więc tam, gdzie obowiązują relatywnie wysokie stawki CIT (na rok

2012 odpowiednio 19, 19, 20,6%). Podstawową przyczyną braku ścisłej zależności pomiędzy napływem zagranicznych inwestycji bezpośrednich a wielkością stawki CIT jest fakt, że nie można utożsamiać tego podatku z całkowitą sumą obciążeń podatkowych, jakie ponoszą przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa ponoszą bowiem ciężar wielu innych obciążeń podatkowych związanych m.in. z ochroną środowiska, środkami transportu, nieruchomościami, zatrudnianiem pracowników lub podatkami konsumpcyjnymi (D u r i n o v a, 2006, s. 8). Znaczenie tych podatków jest znacznie większe niż podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż obciążenia, jakie wynikają z CIT, stanowią zaledwie 36% wszystkich ciężarów fiskalnych, jakie dotyczą przedsiębiorstwa (*Paying Taxes...*, 2012, s. 28).

Wyższa nominalna stawka podatku CIT nie zawsze oznacza wyższych obciążeń podatkowych dla przedsiębiorców w porównaniu z krajem proponującym niższą stawkę nominalną. Na podstawie analizy zaprezentowanych danych dotyczących rzeczywistej wielkości obciążenia podatkami działalności gospodarczej w krajach Unii Europejskiej (tab. 4) można zaważyć, że w niektórych krajach członkowskich, pomimo obowiązujących wysokich nominalnych stawek podatkowych, całość obciążeń podatkowych, jakie spoczywają na przedsiębiorcach, jest niższa. Dobrym przykładem jest tutaj Dania ze stawką CIT w roku 2012 wynoszącą 25% dochodu, gdzie całkowite obciążenie fiskalne kształtuje się na poziomie 27,5%. Niejako po przeciwnej stronie znajduje się Estonia, w której całkowite obciążenia podatkowe dla przedsiębiorców wynoszą 58,6%, podczas gdy stawka CIT została ustalona na wysokości 21%.

Tabela 4

Wysokość obciążeń fiskalnych jako % zysków w wybranych krajach Unii Europejskiej

Kraj	Podatki ogółem*	Podatki obciążające dochody przedsiębiorstw	Podatki obciążające pracę	Pozostałe podatki	Nominalna stawka CIT w 2012 r. (w %)
1	2	3	4	5	6
Austria	53,1	15,0	34,8	3,3	25,0
Belgia	57,3	5,2	50,4	1,7	34,0
Bułgaria	28,1	4,9	19,2	4,0	10,0
Cypr	23,1	9,1	11,8	2,2	12,0
Czechy	49,1	7,5	38,4	3,2	19,0
Dania	27,5	20,2	3,6	3,7	25,0
Estonia	58,6	8,0	39,4	11,2	21,0
Finlandia	39,0	13,7	24,1	1,2	24,5
Francja	65,7	8,2	51,7	5,8	36,1

Tabela 4 (cd.)

1	2	3	4	5	6
Grecja	46,4	13,4	31,7	1,3	30,0
Hiszpania	38,7	1,2	36,8	0,7	30,0
Holandia	40,5	20,9	18,1	1,5	25,0
Irlandia	26,3	11,9	11,6	2,8	12,5
Litwa	43,9	5,7	35,1	3,1	15,0
Luksemburg	20,8	4,1	15,1	1,6	28,8
Łotwa	37,9	6,0	27,2	4,7	15,0
Niemcy	46,7	19,0	21,8	5,9	29,8
Polska	43,6	17,4	23,6	2,6	19,0
Portugalia	43,3	15,0	26,8	1,5	31,5
Rumunia	44,4	10,4	31,8	2,2	16,0
Słowacja	48,8	7,2	39,6	2,0	19,0
Słowenia	34,7	14,1	18,2	2,4	20,0
Szwecja	52,8	15,7	35,5	1,6	26,3
Węgry	52,4	14,8	34,1	3,5	20,6
Wielka Brytania	37,3	23,1	11,0	3,2	24,0
Włochy	68,5	22,8	43,4	2,3	31,4

* Bez składek na ubezpieczenie społeczne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Paying Taxes...*, 2012, s. 112–127.

Powyższa analiza pokazuje, że konkurencja podatkowa nie wpływa bezpośrednio na wielkość bezpośrednich inwestycji zagranicznych, zaś wysokość nominalnej stopy opodatkowania dochodów przedsiębiorstw nie posiada decydującego znaczenia dla decyzji potencjalnych inwestorów. Jedną z zaprezentowanych przyczyn jest relatywnie niewielki udział podatku CIT w całości obciążeń podatkowych przedsiębiorstw. Warto też odnotować, że pozytywny klimat inwestycyjny nie jest determinowany jedynie przez właściwości systemu podatkowego, ale także przez wydajność i koszt pracy, stabilność polityczną i gospodarczą, rozwiązania prawne w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej, dostępność wykwalifikowanych pracowników lub lepsze funkcjonowanie administracji publicznej (Krajewska, 2010, s. 146). Te czynniki powodują, że inwestorzy godzą się na wyższe podatki, jeżeli w zamian otrzymają dostęp do wysokiej jakości usług publicznych. W takich okolicznościach harmonizacja stawek podatkowych nie oznacza wyrównania innych czynników, które realnie decydują o warunkach prowadzenia działalności gospodarczej, co dla krajów o gorszych warunkach inwestowania może oznaczać pogłębienie nierówności (Guziejewska, 2010, s. 68).

5. ZAKOŃCZENIE

Reasumując, jednoznaczna ocena konkurencji podatkowej jako zjawiska negatywnego lub pozytywnego jest niemożliwa. Rosnąca mobilność kapitału i postępujący proces globalizacji gospodarki powodują, że dyskusja na temat konkurencji podatkowej jest istotna i wciąż aktualna. Narastający problem ujednolicenia stawek w podatku dochodowym od osób prawnych w krajach Unii Europejskiej wzbudza duże kontrowersje i opór ze strony państw, które stosują niższe stawki podatkowe, gdyż ich polityka fiskalna ma stanowić zachętę dla napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Zachowanie niezależności podatkowej w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw jest szczególnie istotne dla krajów, które podobnie jako Polska nie posiadając przewagi na polu wydajności pracy, innowacyjności gospodarki lub nowoczesnych technologii, mogą zwiększyć swą konkurencyjność za pomocą rozwiązań o charakterze fiskalnym. Warto też zwrócić uwagę na wyniki badań E. M. Engena i J. Skinnera (1996), z których wynika, że obniżka stawek podatkowych o 2,5 pkt proc. prowadzi do przyspieszenia tempa wzrostu gospodarczego o 0,2–0,3 pkt proc. za sprawą zwiększonego poziomu produktywności, zatrudnienia i inwestycji. Jednak mając na uwadze te pozytywne aspekty konkurencji podatkowej, nie można zapominać, że pomimo istnienia sporego marginesu obniżania nominalnej stawki podatkowej w CIT możliwość dalszego poszerzania bazy podatkowej jest już ograniczona. W związku z tym, aby móc z powodzeniem konkurować w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, należy przeprowadzić gruntowaną reformę finansów publicznych, ograniczającą wydatkową stronę budżetu państwa, co może mieć miejsce np. poprzez zminimalizowanie kosztów obsługi administracyjnej, co wiązałoby się z pozytywnymi skutkami zarówno dla aparatu skarbowego, jak i przedsiębiorców. Racjonalizacja wydatków publicznych i zapewnienie bezpiecznego poziomu zaopatrzenia w dobra publiczne są warunkami nieodzownymi dla prowadzenia konkurencyjnej polityki podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

- Burak K. (2005), *Konkurencja podatkowa*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa, informacja nr 1153.
- Durínova I. (2006), *Corporate income taxation in the new member states of the European Union*, „BIATEC”, Vol. XIV, No. 7, s. 7–9.
- Engen E. M., Skinner J. (1996), *Taxation and Economic Growth*, „NBER Working Paper”, No. 5826, s. 617–642.
- Grycuk A. (2010), *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, „Infos”, nr 4, (Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa), s. 1–4.
- Guziejewska B. (2010), *Finanse publiczne wobec wyzwań globalizacji*, Wydawnictwo Poltext, Warszawa.
- Gwiazdowski R. (2004), *Ekonomiczny aspekt opodatkowania*, Centrum im. Adama Smitha, Warszawa.

- Krajewska A. (2007), *Przebieg i perspektywy konkurencji podatkowej w rozszerzonej Unii Europejskiej*, [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, S. I. Bukowski, M. K. Pypec (red.), Politechnika Radomska, Radom, s. 255–269.
- Krajewska A. (2010), *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Krajka M. (2010), *Międzynarodowa konkurencja podatkowa a polityka fiskalna UE*, „Exuilibrium”, nr 1, (Toruń), s. 21–36.
- Kuźniacki B. (2010), *Treaty shopping jako mechanizm unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 1, (Łódź), s. 45–62.
- Lipowski T. (2004), *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Paying Taxes 2012. The global Picture* (2012), Pricewaterhouse Coopers, Warszawa–Gdańsk–Katowice.
- Sepp J., Wróbel R. M. (2003), *Tax Competition and EU Enlargement: Strategies within a Developing Political-Economic Environment*, [w:] *Essays in Estonian Transformation Economics*, U. Ennuste, L. Wilder (eds.), Estonian Institute of Economics at Tallinn Technical University, Tallinn, s. 41–42.
- Siebert H. (1990), *The Harmonization Issue in Europe: Priori Agreement or a Competitive Process*, The Completion of the Internal Market, Tübingen.
- Sinn H. W. (1994), *How much Europe? Subsidiarity, Centralization and Fiscal Competition*, „Scottish Journal of Public Economy”, Vol. 41, No. 1, s. 97–101.
- Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za lata 2000–2011* (2012), Ministerstwo Finansów, <http://www.mf.gov.pl/>, 3.09.2012.
- Tiebout Ch. M. (1956), *A Pure Theory of Local Expenditures*, „The Journal of Political Economy”, Vol. 64, s. 418–420.
- Wilson J. (1999), *Theories of Tax Competition*, „National Tax Journal”, Vol. 2, s. 270–273.
- Winer S. L., Hettich W. (2004), *Structure and Coherence in the Political Economy of Public Finance*, November 16, s. 1–25, http://www3.carleton.ca/cove/papers/handbook_of_pol_econ.pdf, 3.09.2012, (przygotowany dla „Oxford Handbook of Political Economy”).
- Wronowski H. (2007), *Konkurencja podatkowa i jej motywy*, [w:] *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa?*, S. I. Bukowski, M. K. Pypec (red.), Wydawnictwo Politechniki Radomskiej, Radom, s. 251–253.
- Wycisłok J. (2010), *Ceny transferowe, przedsiębiorstwa powiązane, przeliczenie dochodów*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Zodrow G., Mieszkowski P. (1986), *Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods*, „Journal of Urban Economics”, May, Vol. 19, s. 356–370.

Szymon Bryndziak

TAX COMPETITION AMONG COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION ON THE EXAMPLE OF CORPORATE INCOME TAX

Today, the mobility of capital and labor makes, that discussion about tax competition is important and still relevant. The paper presents the phenomenon of tax competition in the EU and efforts of Member States to get the foreign capital in the form of foreign direct investment. This article is an attempt to answer the question of what factors determine the inflow of foreign direct investment and whether the reduction in income tax rates is crucial for foreign investors? The paper shows the proper understanding of the concept of tax competition, and shows the advantages, disadvantages and consequences of tax competition in the European Union.