

Małgorzata Gasz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PROBLEM HARMONIZACJI OPODATKOWANIA DOCHODÓW PRZEDSIĘBIORSTW W UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Dotychczasowe inicjatywy podejmowane na forum unijnym w zakresie harmonizacji opodatkowania dochodów firm kończyły się fiaskiem. Ogólnoświatowy kryzys gospodarczy, który wpłynął na osłabienie kondycji gospodarczej państw Unii Europejskiej, zrodził konieczność dokonania zmian w ich systemach fiskalnych, w tym m.in. gruntownej reformy systemu opodatkowania dochodów firm w Unii. Obecnie składa się na niego 27 odmiennych krajowych systemów opodatkowania państw członkowskich, różniących się zasadniczo pod względem zarówno rozwiązań prawnych, jak i poziomu obowiązujących stawek podatku. Celem artykułu jest prezentacja obowiązujących rozwiązań oraz uwarunkowań procesu harmonizacji opodatkowania dochodów firm.

Słowa kluczowe: CIT, harmonizacja, pakt dla konkurencyjności.

1. Wstęp

Podatki dochodowe od osób prawnych stanowią instrument wspierania rozwoju firm, jak również – odpowiednio przyjazne – służą przyciągnięciu kapitału zagranicznego. Konkretnie rozwiązania podatkowe przyjęte w danym kraju związane są bezpośrednio z przyjętym modelem funkcjonowania państwa. Model tzw. państwa opiekuńczego (Szwecja, Niemcy, Francja,) cechuje relatywnie wysoki poziom obciążeń podatkami przy jednoczesnym rozbudowanym systemie świadczeń zwrotnych ze strony państwa. Najczęściej odnosi się on do możliwości szerokiego korzystania z dóbr publicznych oraz systemu świadczeń społecznych. Wysoki poziom opodatkowania jest wówczas uzasadniony potrzebą generowania wysokich przychodów fiskalnych na ten cel. Drugi model – liberalny – stosowany m.in. w Wielkiej Brytanii oraz Irlandii cechuje zmniejszanie zakresu redystrybucji dochodu narodowego w części dotyczącej podatków. Konstrukcję systemu podatkowego cechuje wówczas tendencja do minimalizowania ingerencji państwa w podejmowane przez podatników decyzje gospodarcze. Trzeci model państwa stanowi połączenie cech dwóch wyżej wymienionych systemów¹.

¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 1999, s. 23.

W zakresie opodatkowania dochodów firm w ramach Unii Europejskiej każdy z krajów członkowskich ma prawo do stosowania indywidualnej polityki podatkowej. W odróżnieniu bowiem od podatków pośrednich podatki bezpośrednie nie zostały dotychczas poddane procesowi harmonizacji. Odmienny charakter systemów podatkowych poszczególnych krajów Unii jest wynikiem uwarunkowań wynikających z tradycji, poziomu rozwoju gospodarczego danego kraju oraz realizowanej polityki społeczno-gospodarczej. W niektórych krajach stosuje się jednolite, płaskie stawki podatku CIT (*corporate income tax*), w innych natomiast obowiązują skale progresywne preferujące małe i średnie przedsiębiorstwa. W praktyce stawki CIT bywają także zróżnicowane geograficznie (najniżej opodatkowane są wówczas regiony najsłabiej rozwinięte), sektorowo (np. wyższe opodatkowanie sektora finansowego), ukierunkowane na wspieranie działalności badawczo-rozwojowej, priorytetowej ze względu na utrzymanie trwałego wzrostu gospodarczego lub preferencyjne w odniesieniu do podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą².

2. CIT w krajach UE

W większości współczesnych systemów podatkowych na świecie dominującą rolę w strukturze dochodów podatkowych odgrywają podatki pośrednie (VAT, akcyza), przy malejącym znaczeniu opodatkowania bezpośredniego. Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach podatkowych uwarunkowany jest liczbą podmiotów prowadzących działalność gospodarczą podlegających zasadom opodatkowania CIT, jak również rentownością przedsiębiorstw. Prawdopodobnie może więc być zarówno sytuacja, w której pomimo stosowania relatywnie wysokiej stawki tego podatku wpływy budżetowe nie będą znaczne w odpowiedzi na małą liczbę podatników, jak i przypadek, gdy niska stawka CIT przy dużej liczbie podatników gwarantować będzie budżetowi danego kraju wysokie i stabilne wpływy podatkowe (przypadek Malty). Tabela 1 przedstawia udział dochodów z tytułu CIT w PKB oraz w strukturze dochodów podatkowych.

Do państw o najwyższym udziale dochodów z CIT w dochodach podatkowych ogółem w 2008 r. należały Malta (19,6%) i Cypr (18%), z kolei najmniejsze znaczenie fiskalne miał ten podatek w Niemczech (2,8%). W latach 2000-2008 wzrost znaczenia fiskalnego CIT miał miejsce w 17 państwach UE, przy czym największą skalę wzrostu odnotowano na Malcie (9,3%), Litwie (6,8%) oraz Łotwie (5,6%). Dochody z tego podatku najbardziej straciły na znaczeniu w Grecji (spadek o 4,5%) i Finlandii (-4,4%) oraz w Irlandii (spadek o 3,8%) i Luksemburgu (-3,5%). Wysoki udział dochodów z tytułu CIT cechuje systemy podatkowe Cypru (7,1% PKB), Malty (6,8% PKB) oraz Czech (4,4% PKB). W okresie 2000-2008 najwyższy wzrost znaczenia dochodów z tytułu CIT w relacji do PKB odnotować należy na Malcie (3,9%), Litwie (2,5%), Łotwie (1,5%) i w Słowenii (1,3%). Najbardziej stabilna

² A. Grycuk, *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, „Infos” nr 4(74) z 18 lutego 2010, s. 2.

Tabela 1. Dochody z tytułu CIT w krajach Unii Europejskiej

| Kraj | Udział dochodów z tytułu CIT w PKB (w %) | | | Udział dochodów z tytułu CIT w dochodach podatkowych (w %) | | |
|-----------------|--|------|------------------|--|------|------------------|
| | 2000 | 2008 | zmiana 2008/2000 | 2000 | 2008 | zmiana 2008/2000 |
| Belgia | 3,2 | 3,3 | 0,1 | 7,1 | 7,5 | 0,4 |
| Bułgaria | 2,7 | 3,3 | 0,6 | 8,2 | 10,0 | 1,8 |
| Czechy | 3,5 | 4,4 | 0,9 | 10,3 | 12,3 | 2,0 |
| Dania | 3,3 | 3,4 | 0,1 | 6,6 | 7,1 | 0,5 |
| Niemcy | 1,7 | 1,1 | -0,6 | 4,0 | 2,8 | -1,2 |
| Estonia | 0,9 | 1,7 | 0,8 | 2,9 | 5,1 | 2,3 |
| Irlandia | 3,8 | 2,9 | -0,9 | 12,0 | 9,8 | -3,8 |
| Grecja | 4,1 | 2,5 | -1,6 | 12,0 | 7,5 | -4,5 |
| Hiszpania | 3,1 | 2,9 | -0,2 | 9,2 | 8,7 | -0,5 |
| Francja | 2,8 | 2,8 | 0 | 6,3 | 6,5 | 0,2 |
| Włochy | 2,4 | 3,2 | 0,8 | 5,9 | 7,4 | 1,5 |
| Cypr | 6,2 | 7,1 | 0,9 | 20,6 | 18,0 | -2,6 |
| Łotwa | 1,6 | 3,1 | 1,5 | 5,3 | 10,9 | 5,6 |
| Litwa | 0,7 | 2,8 | 2,1 | 2,3 | 9,1 | 6,8 |
| Luksemburg | 7,0 | 5,1 | -1,9 | 17,8 | 14,3 | -3,5 |
| Węgry | 2,2 | 2,6 | 0,4 | 5,6 | 6,5 | 0,9 |
| Malta | 2,9 | 6,8 | 3,9 | 10,3 | 19,6 | 9,3 |
| Holandia | 4,3 | 3,4 | -0,9 | 10,9 | 8,8 | 2,1 |
| Austria | 2,2 | 2,6 | 0,4 | 5,0 | 6,2 | 1,2 |
| Polska | 2,4 | 2,7 | 0,3 | 7,5 | 7,9 | 0,4 |
| Portugalia | 3,9 | 3,7 | -0,2 | 11,3 | 10,2 | -1,1 |
| Rumunia | 3,0 | 3,0 | 0 | 9,8 | 10,7 | 0,9 |
| Słowenia | 1,2 | 2,5 | 1,3 | 3,1 | 6,7 | 3,6 |
| Słowacja | 2,6 | 3,1 | 0,5 | 7,7 | 10,8 | 3,1 |
| Finlandia | 5,9 | 3,5 | -2,4 | 12,5 | 8,1 | -4,4 |
| Szwecja | 3,8 | 3,0 | 0,8 | 7,3 | 6,3 | -1,0 |
| Wielka Brytania | 3,5 | 3,6 | 0,1 | 9,7 | 9,6 | -0,1 |

Źródło: *Taxation Trends in the European Union 2010 Annex A.*

pozycja dochodów z CIT w relacji do PKB występowała we Francji, Rumunii, Belgii, Danii, Portugalii i Hiszpanii. Malejącą relację odnotowuje się natomiast w Finlandii, Luksemburgu i Grecji. Ogólnosiwiatowy kryzys gospodarczy, który wpłynął na osłabienie kondycji gospodarczej państw Unii Europejskiej, oraz perspektywa bankructwa niektórych państw członkowskich skłoniła największe unijne systemy gospodarcze – Niemcy i Francję – do opracowania i przeforsowania na forum Unii pakietu reform, który ma być gwarantem stabilności unii walutowej. Fundamentalnym elementem tzw. paktu na rzecz konkurencyjności, obok postulatu wzmocnienia koordynacji polityki gospodarczej krajów strefy euro, wprowadzenia ustawowego

limitu długu publicznego, zlikwidowania automatycznej indeksacji płac i emerytur wraz ze wzrostem inflacji oraz wydłużenia wieku emerytalnego jest harmonizacja wysokości podatku dochodowego od przedsiębiorstw.

Zgodnie z wytycznymi unijnej polityki ochrony konkurencji zasady opodatkowania podmiotów gospodarczych, a szczególnie elementy konstrukcyjne podstawy opodatkowania oraz skali podatkowej, wpływają w bezpośredni sposób na konkurencyjność firm na rynkach unijnych. W dobie globalizacji i prowadzenia działalności gospodarczej na skalę ponadnarodową zasadne jest wyeliminowanie jak największej liczby przeszkód, które taką działalność mogłyby utrudniać. Obecne różnice w zakresie konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych stanowią czynnik ograniczający zapewnienie swobodnego przepływu kapitału i dochodów oraz konkurencyjności firm na wspólnym rynku. W określonych przypadkach wpływa to również negatywnie na decyzje dotyczące lokalizacji inwestycji. Obok znacznego zróżnicowania rozwiązań prawno-podatkowych poszczególnych państw unijnych, dotyczących m.in. nominalnych stawek podatku CIT czy wykorzystania rachunkowości firm dla celów podatkowych, poszczególne kraje członkowskie cechuje odmiennność regulacji w zakresie tak istotnych elementów kształtujących podstawę opodatkowania, jak: poziom stawek i sposób ustalania odpisów amortyzacyjnych, rodzaj i zakres ulg o charakterze inwestycyjnym czy sposób rozliczania strat³.

Obserwowana od wielu lat tendencja do obniżania stawek podatku dochodowego od osób prawnych w państwach UE odzwierciedla pogłębiającą się międzynarodową konkurencję podatkową, której główną osią jest rywalizacja o pozyskanie nowych inwestycji zagranicznych. Przejawem konkurencji podatkowej są zachowania zmierzające do obniżania obowiązujących w danym kraju stawek podatku, którym towarzyszy zazwyczaj poszerzenie bazy podatkowej i zwiększenie podstawy opodatkowania, w głównej mierze przez likwidację lub ograniczanie istniejących ulg i zwolnień podatkowych. Działania te służą pobudzeniu aktywności ekonomicznej gospodarki oraz zwiększeniu atrakcyjności inwestycyjnej kraju w celu spowodowania fizycznej realokacji działalności gospodarczej⁴. Konkurencja podatkowa nabiera szczególnego znaczenia wraz z postępującym procesem globalizacji we współczesnym świecie i zwiększeniem mobilności kapitału finansowego. „Globalizacja wywołuje wiele okoliczności, które jako czynniki nowe i istotne zarazem oddziałują na uwarunkowania działalności przedsiębiorstw w ogóle, a w szczególności na warunki konkurowania”⁵. Niskie podatki, obok takich czynników, jak niskie koszty pracy, atrakcyjne warunki prowadzenia działalności gospodarczej czy rozwiniętą infrastrukturą, mogą stanowić jedno ze źródeł budowania przewagi konkuren-

³ Zob. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*, Warszawa 1995, s. 10-11.

⁴ Zob. K. Burak, *Konkurencja podatkowa*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2005, październik, s. 4.

⁵ M.J. Stankiewicz, *Konkurencyjność przedsiębiorstwa. Budowanie konkurencyjności w warunkach globalizacji*, Wyd. II, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005, s. 66.

cyjnej danego kraju jako miejsca lokowania kapitału zagranicznego. W przypadku przedsiębiorstw napływ zagranicznych oszczędności, technologii czy *know-how* umożliwia obniżenie jednostkowych kosztów produkcji, podniesienie jakości starych wyrobów i wprowadzenie nowych, dzięki czemu stają się zdolne do podjęcia skutecznej konkurencji z krajami rozwiniętymi⁶. Zarówno wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jak i forma prawna tego przedsięwzięcia, wywołuje długoterminowe skutki, jest więc strategiczną decyzją przedsiębiorstwa⁷. W krajach o wysokim poziomie rozwoju gospodarczego presja konkurencji podatkowej ma zdecydowanie mniejsze znaczenie niż w krajach słabiej rozwiniętych. Dla gospodarki Europy Środkowej i Wschodniej poddanej procesom transformacji stosowanie w dłuższej perspektywie czasowej niskich stawek podatków czy zwolnień podatkowych zapewniało dopływ zagranicznych inwestycji bezpośrednich, a wraz z nimi dostęp do nowych technologii, metod zarządzania czy nowoczesnych instrumentów inżynierii finansowej. Atrakcyjny system opodatkowania dochodów przedsiębiorstw równoważył do pewnego stopnia niską atrakcyjność inwestycyjną danego kraju, będącą pochodną słabej infrastruktury, niedogodnej lokalizacji czy nisko wykwalifikowanych pracowników⁸. Stąd strategią taką należałoby uznać za uczciwą i pożyteczną dla krajów słabiej rozwiniętych, a niższe obciążenia podatkowe dla inwestorów zagranicznych dla przedsiębiorców jako premię za ryzyko⁹.

Wyraźną tendencję do obniżania nominalnych stawek podatku od dochodów przedsiębiorstw obserwuje się od połowy lat 90. XX wieku, kiedy to Szwecja, Austria, Dania i Francja w znacznym stopniu obniżyły stawki CIT¹⁰. Towarzyszyły temu również działania zmierzające do niwelowania różnic w zakresie opodatkowania zysku. Na istotne obniżenie poziomu fiskalizmu w Unii Europejskiej wpłynął fakt jej rozszerzenia w 2004 r. W nowych krajach członkowskich system opodatkowania dochodów firm, często rozbudowany o ulgi i zwolnienia, w tym dla podmiotów zagranicznych, wprowadzono na początku lat 90. XX wieku. Przed akcesją oraz w latach następnych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej obserwować można było tendencje do redukcji liczby obowiązujących stawek do jednej (trzystopniowy system CIT obowiązywał do 1991 r. w Estonii – 15, 23, 30% i na Łotwie stawki: 15, 25, 35%, zaś dwustopniowy na Węgrzech – 35 i 40%)¹¹ i obniżania podstawowych stawek podatku oraz ograniczania zakresu ulg i zwolnień. W 2004 r.

⁶ Więcej nt. międzynarodowej zdolności konkurencyjnej kraju i przedsiębiorstw w: J.W. Bossak, W. Bieńkowski, *Międzynarodowa zdolność konkurencyjna kraju i przedsiębiorstw. Wyzwania dla Polski na progu XXI wieku*, SGH w Warszawie, Warszawa 2004.

⁷ Więcej w: S. Kudert, M. Jamróży, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wyd. Wolters Kluwer Polska – ABC, 2007, s. 264-266.

⁸ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 129-130.

⁹ Tamże, s. 138.

¹⁰ Za kraj, który zainicjował konkurencję podatkową w Europie Zachodniej, uznaje się Wielką Brytanię, gdzie w latach 1982-1986 stawki CIT zostały obniżone z poziomu 52 do 35%.

¹¹ *Company Taxation In the New EU Member States*, Ernst&Young 2005, http://ey.com/global/international/EU_TAX2005.pdf.

nominalne stawki CIT obniżono w połowie krajów przystępujących do UE, z czego największa skala zmian miała miejsce w Polsce (z 27 do 19%) i na Słowacji (z 25 do 19%). W 2004 r. średni poziom nominalnej stawki CIT w nowych państwach członkowskich kształtował się na poziomie 21,5% i był o 10 punktów procentowych niższy niż w krajach „15”¹².

Jednym ze skutków światowego kryzysu ekonomicznego jest wyhamowanie tempa obniżania stawek CIT. W 2009 r. jedynie w pięciu krajach (Czechy, Niemcy, Luksemburg, Słowenia i Szwecja) ustawodawca zdecydował się na obniżenie (średnio o 1 punkt procentowy) stawki podatku dochodowego dla przedsiębiorstw. Z kolei podwyższenie stawki CIT o 5 punktów procentowych, jako rozwiązanie tymczasowe, wprowadzono na Litwie. Na Węgrzech przez 3 lata obowiązywać będzie nadzwyczajny podatek obciążający dochody firm z sektorów: energetycznego, telekomunikacyjnego oraz handlowego. Środki pozyskane z tego podatku przeznaczone zostaną na ograniczanie skali nadmiernego deficytu budżetowego. W 2010 r. do krajów, w których opodatkowanie dochodów firm było najwyższe, należały Malta (35%), Francja (34,4%) oraz Belgia (34,0%). Najniższe stawki podatku CIT obowiązywały w Bułgarii i na Cyprze (10%) oraz w Irlandii (12,5%). Średni poziom obciążenia CIT (stawka nominalna) w UE kształtował się na poziomie 23,2%. Należy odnotować, że jest to poziom znacznie niższy niż w Japonii czy USA, gdzie oscyluje on wokół 40%. W okresie 2000-2009 wyraźny jest trend spadkowy nominalnej stawki CIT, choć jak wcześniej wspomniano, kryzys gospodarczy wpłynął na jego osłabienie. Do krajów, w których w największym stopniu obniżono stawkę CIT (tab. 2), należą Bułgaria (z 32,5 do 10%), Niemcy (z 51,5 do 29,8%), Cypr (z 29 do 10%) oraz Grecja (z 40 do 24%). Rozpiętość stawek nadal jest znaczna, a różnice między krajami członkowskimi sięgają od 35% na Malcie i 34% we Francji i Belgii do 10% w Bułgarii i na Cyprze. Zerową stawkę CIT stosują nieliczne państwa w UE – wprowadzona została w 2000 r. w Estonii w odniesieniu do zysków reinwestowanych, natomiast w Mołdawii ma ona obecnie zastosowanie w odniesieniu do podmiotów zagranicznych prowadzących działalność na terenie tego kraju (w 2012 r. zerowa stawka CIT ma zostać podwyższona do poziomu 10%). Warto w tym miejscu nadmienić, iż od momentu wprowadzenia podatku CIT na Malcie jej poziom nie zmienił się, a 35-procentowy poziom stawki jest najwyższy w całej Unii. Tym samym Malta pozostaje poza głównym nurtem zmian w obszarze tego obciążenia. Długookresowy brak działań na rzecz ograniczania wysokości CIT wiązać można z turystycznym profilem jego gospodarki, co w znacznym stopniu niweluje potrzebę silnego konkurencji o kapitał zagraniczny.

Intencją najważniejszych unijnych systemów gospodarczych, w których opodatkowanie dochodów firm należy do relatywnie wysokich, jest wprowadzenie minimalnej stawki CIT na poziomie wyższym niż obecne najniższe stawki przyjęte na Cyprze

¹² M. Grabowski, M. Tomalak, *Reforma systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw – raport specjalny*, Forum Ekonomiczne, Warszawa 2004, http://www.forum-ekonomiczne.pl/docs/Raport2004_Studium.pdf.

Tabela 2. Nominalne stawki CIT w Unii Europejskiej

| Kraj | 2000 | 2010 | Zmiana 2010/2000 |
|-----------------|------|------|---------------------|
| Belgia | 40,2 | 34,0 | -6,2 |
| Bułgaria | 32,5 | 10,0 | -2,5 |
| Czechy | 31,0 | 19,0 | -12,0 |
| Dania | 32,0 | 25,0 | -7,0 |
| Niemcy | 51,6 | 29,8 | -21,8 |
| Estonia | 26,0 | 21,0 | -5,0 |
| Irlandia | 24,0 | 12,5 | -11,5 |
| Grecja | 40,0 | 24,0 | -16,0 |
| Hiszpania | 35,0 | 30,0 | -5,0 |
| Francja | 37,8 | 34,4 | -3,4 |
| Włochy | 41,3 | 31,4 | -9,9 |
| Cypr | 29,0 | 10,0 | -19,0 |
| Łotwa | 25,0 | 15,0 | -10,0 |
| Litwa | 24,0 | 15,0 | -9,0 |
| Luksemburg | 37,5 | 28,6 | -8,9 |
| Węgry | 19,6 | 20,6 | +1,0 |
| Malta | 35,0 | 35,0 | 0 |
| Holandia | 35,0 | 25,5 | -9,5 |
| Austria | 34,0 | 25,0 | -9,0 |
| Polska | 30,0 | 19,0 | -11,0 |
| Portugalia | 35,2 | 26,5 | -8,7 |
| Rumunia | 25,0 | 16,0 | -9,0 |
| Słowenia | 25,0 | 20,0 | -5,0 |
| Słowacja | 29,0 | 19,0 | -10,0 |
| Finlandia | 29,0 | 26,0 | -3,0 |
| Szwecja | 28,0 | 26,3 | -1,7 |
| Wielka Brytania | 30,0 | 28,0 | -2,0 |

Źródło: Komisja Europejska.

czy w Irlandii. Ma to związek z faktem, iż zarówno Niemcy, jak i Francja należą do tzw. płatników netto i w znacznym stopniu uczestniczą w finansowaniu funkcjonowania całej Wspólnoty. Ponadto finansowanie ich rozbudowanych systemów socjalnych wymaga generowania odpowiednio wysokich przychodów fiskalnych na ten cel. Według stanowiska Komisji Europejskiej i Parlamentu Europejskiego w kwestiach opodatkowania Unia może odgrywać jedynie rolę wspierającą działania podejmowane przez kraje członkowskie, a konkurencja podatkowa w Europie może stanowić efektywny instrument zmniejszania wysokich obciążeń podatkowych¹³. Niskie obciążenia podatkowe przedsiębiorców z reguły sprzyjają inwestowaniu wypracowanego zysku

¹³ L. Oreziak, *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2004, s. 240.

w dalszy rozwój firmy, co oznacza korzystne warunki do tworzenia nowych miejsc pracy i stymuluje wzrost gospodarczy. Konkurencja podatkowa sprzyja napływowi kapitału zagranicznego i dzięki temu wpływa na poprawę szans rozwojowych gospodarki oraz zmniejszenie dystansu między bardziej i mniej rozwiniętymi krajami. Z drugiej strony ograniczanie stawek podatkowych, o ile nie towarzyszy im rozszerzenie bazy podatkowej czy wzrost liczby podatników, może prowadzić do zmniejszenia dochodów budżetowych i w efekcie ograniczenia podaży dóbr publicznych oraz redystrybucyjnej funkcji państwa (niższe nakłady na infrastrukturę, prace badawczo-rozwojowe czy edukację). Wówczas dla zrównoważenia efektu zmniejszenia wpływów z tytułu CIT ustawodawcy zazwyczaj zwiększają opodatkowanie konsumpcji czy pracy.

W państwach, które zdecydowały się na zmniejszenie stawek podatkowych, ograniczeniu ulegał zwykle katalog możliwych odliczeń od dochodu czy zmniejszających podatek. Dlatego też, pomimo iż niektóre kraje mają wyższe stawki nominalne, dzięki możliwości odliczeń efektywna stawka podatku może być tam niższa od stawki nominalnej w innym państwie. W latach 80. XX wieku w Szwecji wysokiej 56-procentowej stawce CIT towarzyszyła wysoka baza podatkowa z mocno rozbudowanym katalogiem wyjątków i ulg, dzięki czemu stawka efektywna kształtowała się na relatywnie niskim 20-procentowym poziomie. W latach 90., gdy obniżono nominalną stawkę CIT do poziomu 28% i rozszerzono bazę podatkową, efektywny poziom opodatkowania dochodów spółek wzrósł do ok. 25%¹⁴. „Jak dotąd żadne badania nie dostarczyły jednoznacznych dowodów pozwalających na ocenę zjawiska konkurencji podatkowej”¹⁵. O ile więc „spadek efektywnych stawek CIT nie spowoduje erozji wpływów z tego tytułu, nie należy upatrywać w nim zagrożenia dla wydolności państwa w zakresie dostarczania dóbr publicznych”¹⁶.

3. Problem harmonizacji CIT

Postulat harmonizacji opodatkowania dochodów przedsiębiorstw nie należy do inicjatyw nowych. Próby forsowania tego tematu na forum unijnym podejmowane były w latach wcześniejszych wielokrotnie, nie znajdując jednakże dostatecznego poparcia dla tej idei. Jednym z powodów takiego stanu rzeczy jest argument, iż wprowadzenie nowych regulacji wiązałoby się z koniecznością radykalnych zmian we wszystkich 27 systemach podatkowych Unii. Ich przeprowadzenie znacznie ingeruje w zróżnicowane narodowe interesy poszczególnych państw, które chcą móc prowadzić autonomiczną politykę gospodarczą. Jednak w aspekcie walki z kryzysem ekonomicznym inicjatywa ta nabrała nowego wydźwięku. Poparcie paktu na rzecz

¹⁴ S.O. Lodin, *The competitiveness of UE system*, „European Taxation” 2001, no. 5, [za]: A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 139.

¹⁵ K. Burak, wyd. cyt., s. 12.

¹⁶ Tamże, s. 11.

konkurencyjności stanowić ma kartę przetargową w negocjacjach dotyczących utworzenia stałego Europejskiego Mechanizmu Stabilności Finansowej (EMSF) i zwiększenia w nim udziału Niemiec¹⁷. Inicjatywa ta ma charakter prewencyjny – jej istotą jest gromadzenie środków przeznaczonych na ratowanie przed bankructwem zagrożonych państw członkowskich, m.in. na korzystnie oprocentowane pożyczki dla krajów strefy euro, które w przyszłości mogłyby mieć trudności z płynnością budżetową, jak to miało miejsce w przypadku Grecji, Irlandii i Portugalii.

Realnym problemem utrudniającym proces harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych jest odmienna struktura tego podatku w każdym kraju oraz zróżnicowany katalog odliczeń od podatku. W jednych systemach fiskalnych wysokim stawkom tego podatku towarzyszą liczne możliwości odliczeń, podczas gdy w innych wariantów obniżenia podatku jest znacznie mniej, ale stawka CIT jest dużo niższa. Zakres i liczba odliczeń zmniejszających podatek to z jednej strony wyraz ukierunkowanej polityki państwa promującej wybrane gałęzie gospodarki, z drugiej efekt przyzwyczajenia oraz lobbingu przedsiębiorstw. Zasadniczą kwestią wymagającą uregulowania na poziomie unijnym wydaje się nie tyle harmonizacja stawek CIT, ile ujednoczenie podstawy opodatkowania (przychody, koszty uzyskania przychodów). Obecnie są one znacznie zróżnicowane w poszczególnych krajach, co w zasadniczym stopniu wpływa na efektywne obciążenia przedsiębiorstw (dzięki możliwości zmniejszania podstawy opodatkowania efektywna stawka podatku dochodowego od osób prawnych może się znacznie różnić od stawki nominalnej, co uznawane jest za przejaw tzw. ukrytej konkurencji). W latach wcześniejszych, wychodząc naprzeciw tendencjom prowadzenia działalności na skalę międzynarodową, Unia Europejska przyjęła określone rozwiązania prawno-podatkowe regulujące m.in. takie kwestie, jak: wyeliminowanie podwójnego opodatkowania zysków firm powiązanych kapitałowo, fuzje, podziały i przenoszenie majątku wewnątrz spółek czy przyjęcie wspólnego systemu podatkowego w odniesieniu do spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich. Uregulowania te nie mają jednak obligatoryjnego charakteru wobec wszystkich państw członkowskich w tym samym zakresie. Obecnie gotowe do akceptacji przez Radę Europy i Parlament Europejski są opracowane przez międzynarodowych specjalistów wspólne normy księgowo liczenia zysku, kosztów i strat europejskich przedsiębiorstw. Kolejnym planowanym etapem prac jest opracowanie katalogu kosztów, jakie europejskie firmy mogą doliczać do kosztów swojej działalności, przysługujących im ulg oraz metody amortyzowania aktywów. Krok ten ma na celu przeciwdziałanie praktykom stosowanym często przez koncerny międzynarodowe, które za pomocą narzędzi księgowych i finansowych przesuwają koszty i przychody pomiędzy swoimi zagranicznymi oddziałami, wpływając na obniżenie podstawy opodatkowania. Tym samym kraj, w którym

¹⁷ W okresach wcześniejszych zdarzały się przypadki, gdy w celu zdobycia poparcia dla określonego projektu uciekano się do szantażu, np. sugerując zmniejszenie pomocy strukturalnej.

firma w praktyce prowadzi swoją działalność gospodarczą, nie zawsze jest tożsamy z krajem, w którym rejestrowana jest całość zysków.

Jednym z proponowanych rozwiązań wpisujących się w inicjatywę harmonizacji opodatkowania dochodów firm jest wprowadzenie minimalnej stawki CIT oraz jednolitego systemu podatku od zysków koncernów prowadzących działalność jednocześnie w kilku krajach Unii (*Common Consolidated Corporate Tax Base CCCTB*). Obecnie obowiązujące rozwiązania umożliwiają transfer zysków za granicę, do krajów o niższej podstawie opodatkowania. Skutkuje to znacznym uszczupleniem wpływów podatkowych do budżetów państw, w których faktycznie prowadzona jest działalność gospodarcza i wywołuje tzw. efekt gapowicza (*free-riders*), polegający na korzystaniu przez podatników z dóbr publicznych we własnym kraju pomimo uchylania się od ich finansowania. Po wprowadzeniu systemu CCCTB zysk uzyskany przez spółki w różnych krajach podlegać miałby konsolidacji przez specjalnie w tym celu powołaną instytucję, a następnie podziałowi na poszczególne państwa według formuły uwzględniającej rzeczywisty podział geograficzny działalności spółki. W etapie finalnym nastąpi opodatkowanie stosownej części obrotów przez poszczególne kraje. Niski poziom stawek CIT obowiązujący w niektórych państwach, o czym była mowa wcześniej, uznawany jest przez państwa o wyższym opodatkowaniu dochodów firm za przejaw negatywnej konkurencji podatkowej oraz – co uwidocznił kryzys – przyczynę kłopotów z płynnością tych państw. Krajom takim, jak Irlandia czy Cypr, gdzie obecnie obowiązujące stawki należą do najniższych w Europie, zarzuca się, że w warunkach utraty płynności finansowej otrzymały pomoc od państw (Irlandia), w których obowiązują wyższe stawki CIT, tak więc podatnicy innych krajów wspierają kraj stosujący agresywną konkurencję podatkową. Wydaje się, iż obawy ważnych systemów gospodarczych Unii związane z masowym przeniesieniem kapitału do państw o niskich stawkach CIT są mocno przesadzone, choć stawka tego podatku ma istotne, to jednak nie wyłączone znaczenie w procesie decyzyjnym przedsiębiorstw odnośnie do ulokowania produkcji w tym czy innym kraju. Ważne są również takie parametry, jak stabilność gospodarki, stan infrastruktury technicznej, przyjazny i przejrzysty system prawny, sprawnie funkcjonująca administracja publiczna. Poza tym pozytywnym aspektem istnienia różnic w opodatkowaniu dochodów firm istnieje możliwość zasilenia kapitałowego słabiej rozwiniętych systemów gospodarczych Unii, a co za tym idzie – przyspieszenia procesu wyrównywania się poziomu gospodarczego tych krajów. Jak wynika z symulacji przeprowadzonej na próbie 50 tys. spółek unijnych przez irlandzki oddział Ernst&Young, wprowadzenie paktu na rzecz konkurencyjności według forsowanej obecnie formuły sprawi, że nastąpi zmiana lokalizacji wielu zakładów z poważnym uszczerbkiem dla zatrudnienia. Według prognoz najwięcej stracić mogą w tym obszarze Irlandia (wzrost bezrobocia o 1,2%), Luksemburg (1,1%) oraz Polska (1%). Największym beneficjentem zmian będzie zaś Francja oraz Hiszpania i Belgia, w których nastąpi wzrost zatrudnienia. Obok zmian w sferze zatrudnienia nowe regulacje miałyby też

zasadniczy wpływ na wielkość przychodów z CIT dla poszczególnych państw. Przewiduje się, że np. skarb Danii narażony byłby na utratę 8% dochodów z tego tytułu, Holandia – 7,5%, a Irlandia – 5,5%. Największe korzyści odniosłyby natomiast Francja (wzrost dochodów z PIT o 5%), Grecja (4%) oraz Łotwa (3,8%). Jak oszacowano w raporcie, dla Polski harmonizacja podatku od dochodów firm wiązałaby się z minimalnym spadkiem dochodów podatkowych¹⁸. Planowane zmiany mogą więc wpłynąć na pogłębienie istniejących nierównowag gospodarczych między krajami Unii. W interesie Polski jako kraju pozbawionego znacznych przewag w obszarach innowacyjności, wysokich technologii czy wydajności pracy jest utrzymanie niezależności podatkowej i stosunkowo atrakcyjnej na tle innych państw Unii 19% stawki CIT.

4. Podsumowanie

Wprowadzenie jednolitej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, wpisującej się w koncepcję harmonizacji podatków dochodowych w UE płaconych przez osoby prawne, napotyka opór, gdyż wiązałoby się z utratą swobody w zakresie autonomicznego prowadzenia polityki fiskalnej na poziomie krajowym. Planowane reformy wymagałyby renegocjacji unijnych traktatów oraz zgody wszystkich państw członkowskich (choć traktat lizboński przewiduje w określonych sytuacjach zgodę jedynie 9 z 27 państw Unii). Patrząc z perspektywy lat ubiegłych, należy stwierdzić, że wdrożenie w zakładanej formie omówionych zmian w obszarze opodatkowania dochodów firm może wydawać się więc mało prawdopodobne. Jednak, jak podkreśla wielu ekonomistów, inicjatorzy paktu na rzecz konkurencyjności mają w swoim ręku potężny oręż, jakim jest współdecydowanie o ewentualnej pomocy dla państw, których płynność finansowa pogorszyła się na skutek kryzysu lub może tak się stać w przyszłości. Postawione w sytuacji wyboru mniejszego zła kraje być może zostaną zmuszone do poparcia tych zmian.

Harmonizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw wydaje się procesem nieuniknionym. Jednak jej efekty znane będą dopiero w perspektywie długoterminowej. Wprowadzenie konkretnych rozwiązań powinno być poprzedzone dokonaniem rzetelnych analiz i symulacji w aspekcie zarówno skutków budżetowych, jak i następstw dla samych podatników. Nazbyt pospieszna i niedopracowana harmonizacja systemu opodatkowania dochodów firm wywołać może bowiem niepożądane skutki w sferze finansów publicznych poszczególnych państw oraz zahamować ich dążenia do osiągnięcia trwałego wzrostu gospodarczego.

¹⁸ http://forsal.pl/artykuly/485206,francusko_niemiecki_pakt_na_rzecz_konkurencyjnosci_zaszkodzi_polsce.html oraz <http://gospodarka.dziennik.pl/pit/artykuly/321117,przez-ten-pakiet-160-tys-polakow-straci-prace.html> (autor Jędrzej Bielecki, „Dziennik Gazeta Prawna” wydanie z 8.02.2011 r.).

Literatura

- Bossak J.W., Bieńkowski W., *Międzynarodowa zdolność konkurencyjna kraju i przedsiębiorstw. Wyzwania dla Polski na progu XXI wieku*, SGH w Warszawie, Warszawa 2004.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 1999.
- Burak K., *Konkurencja podatkowa*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2005.
- Company Taxation in the New EU Member States*, Ernst&Young 2005, http://ey.com/global/international/EU_TAX2005.pdf.
- Grabowski M., Tomalak M., *Reforma systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnocie Niepodległych Państw – raport specjalny*, Forum Ekonomiczne, Warszawa 2004, http://www.forum-ekonomiczne.pl/docs/Raport2004_ Studium.pdf.
- Grycuk A., *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, „Infos” nr 4(74) z 18 lutego 2010.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010.
- Kudert S., Jamroz M., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, Wyd. Wolters Kluwer Polska – ABC, 2007.
- Litwińczuk H., *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*, Warszawa 1995.
- Lodin S.O., *The competitiveness of UE system*, „European Taxation” 2001, no. 5.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2004.
- Stankiewicz M.J., *Konkurencyjność przedsiębiorstwa. Budowanie konkurencyjności w warunkach globalizacji*, Wyd. II, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2005.
- Taxation Trends in the European Union 2010, Annex A.

Inne źródła

- http://forsal.pl/artykuly/485206,francusko_niemiecki_pakt_na_rzecz_konkurencyjnosci_zaszkozdi_polsce.html.
- <http://gospodarka.dziennik.pl/pit/artykuly/321117,przez-ten-pakiet-160-tys-polakow-straci-prace.html>.

PROBLEM OF HARMONIZATION OF EUROPEAN UNION'S FIRMS' INCOME TAXATION

Summary: There were different initiatives taken on the Union forum in the scope of harmonization of EU firms taxation, but all of them failed. General economic crisis had influence in decreasing the condition of EU firms. It forced EU authorities to make necessary changes in fiscal systems, e.g. general reform of the system of EU firms' taxation. At present it consists of 27 different taxation systems of EU member states. The difference is in general fiscal solutions and the levels of different tax rates. The aim of this essay is the presentation of contemporary situation of different fiscal solutions of EU member states and the necessary conditions of harmonization process of EU firms' income taxation.