

**ZESZYTY NAUKOWE NR 4 (76)  
AKADEMII MORSKIEJ  
SZCZECIN 2004**

---

WYDZIAŁ INŻYNIERYJNO-EKONOMICZNY TRANSPORTU

---

Teresa Królikowska  
Aleksander Królikowski

**Konkurencja podatkowa  
a poziom fiskalizmu w krajach Unii Europejskiej**

*Wraz z poszerzeniem Unii Europejskiej od 1 maja 2004 r. Polska stała się obiektem wzmożonej presji na ograniczenie optymalizacji podatkowej, służącej wspieraniu rozwoju gospodarczego poprzez konkurowanie wysokością stawek podatku dochodowego od osób prawnych.*

*Wskazano, że sama wielkość tych stawek nie może stanowić dostatecznej podstawy do porównywania poziomu fiskalizmu w krajach Unii Europejskiej, o czym świadczą różnice w podstawach opodatkowania, przedstawione na przykładzie relacji podatkowo-bilansowych zachodzących w przedsiębiorstwach polskich i holenderskich.*

**Tax Competition  
and the Level of Fiscalism in European Union Countries**

*Along with the expansion of the European Union on 1<sup>st</sup> May 2004 Poland became the object of increased pressure to limit tax optimisation, intended to support economic development by competitive rates income tax from legal persons.*

*The present writers point out that the value of these rates itself cannot constitute a sufficient basis to compare the level of fiscalism in countries of the European Union, which is proved by the differences in taxation bases presented on the example of tax-balance relations taking place in Polish and Dutch enterprises.*

## Wstęp

Konkurencję podatkową można zdefiniować jako proces dążenia poszczególnych państw do realizacji swoich interesów narodowych poprzez stosowanie takich fiskalnych regulacji prawnych, jakie sprzyjają współzawodnictwu firm krajowych na rynkach międzynarodowych, zapewniając jednocześnie na własnym terytorium takie same warunki podmiotom zagranicznym. Zalety tego procesu mają wymiar ponadnarodowy, bowiem może być rozpatrywany nie tylko jako mechanizm:

- stymulowania konkurencji gospodarczej,
- wzmacniania dyscypliny finansów publicznych i przeciwdziałania zwiększaniu wydatków publicznych,

ale także:

- realizacji zasady demokracji i subsydiarności,
- wspierania krajów mniejszych i biedniejszych,
- wyrównywania dużych różnic w obciążeniach między państwami.

Konkurencja podatkowa jest stymulowana liberalizacją i integracją dotychczas funkcjonujących w pewnym odosobnieniu rynków towarów, kapitału i siły roboczej w jeden rynek. W literaturze poświęconej fiskalizmowi i konkurencji podatkowej już od dłuższego czasu podkreśla się, że wymogi kształtowania jednolitego, międzynarodowego rynku mogą prowadzić do wzmocnienia presji na ograniczanie autonomii narodowych polityk fiskalnych, ponieważ podstawy podatkowe mobilne (takie jak kapitał) są podatne na „ucieczkę” do krajów, w których obniżane są stopy podatkowe<sup>1</sup>. Przemieszczanie bazy podatkowej ma proporcjonalnie ważniejsze znaczenie dla mniejszych krajów i to one mogą inicjować swoisty „wyścig w dół” ze stawkami podatkowymi<sup>2</sup>. Teoretycznie ujmując, doskonała mobilność kapitału międzynarodowego może doprowadzić do zerowej stawki podatku od przychodów z kapitału, jednakże obawa przed konkurencją podatkową jest uzasadniona jedynie w przypadkach, gdy:<sup>3</sup>

- 1) mobilne podstawy opodatkowania rzeczywiście reagują przemieszczaniem na redukcje podatków,
- 2) cięcia podatkowe są źródłem utraty dochodów fiskalnych w co najmniej kilku krajach,

<sup>1</sup> Por. John D. Wilson: *Theories of Tax Competition*, „National Tax Journal” 1999, LII, (2) s. 263-304.

<sup>2</sup> Por. John D. Wilson: *Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments*, „Regional Science and Urban Economics”, 1991, nr 21 (3), s. 423-51.

<sup>3</sup> Por. A. Benassy-Quere, L. Fontagne, A. Latreche-Revil: *Tax Competition and Foreign Direct Investment*, CEPII, „Working Paper” 2003, nr 17, s. 8-9.

- 3) utrata dochodów wymaga wyrównania niedoborów przychodami z innych, mniej mobilnych podstaw (niewykwalifikowana siła robocza).

Ramy niniejszego artykułu nie pozwalają szczegółowo odpowiedzieć na pytanie, czy wszystkie wymienione przypadki przejawiają się w sposób ewidentny w Unii Europejskiej. W stosownych badaniach należałoby przyjąć niezbędne założenia i określić odpowiednio punkt równowagi między stopniem fiskalizmu i właściwym dla niego zakresem usług publicznych. Problem tkwi jednak w tym, jak mierzyć rzeczywistą skalę fiskalizmu.

### **Domniemana czy rzeczywista przewaga fiskalna?**

Poziom fiskalizmu mierzony stosunkiem wpływów podatkowych do PKB jest w Unii Europejskiej bardzo zróżnicowany. Jak zaprezentowano w tabeli 1, najwyższy zakres redystrybucji poprzez podatki występuje w Szwecji (50,6%), następnie w Danii (48,9%), w Belgii (46,6%) i w Finlandii (45,9%). Znacznie niższe wskaźniki dotyczą Irlandii i Litwy (mniej niż 29%) oraz Łotwy, Malty i Cypru.

Porównania struktury dochodów podatkowych wskazują, że nowi członkowie unijni osiągają relatywnie znacznie niższe wpływy z podatków bezpośrednich (Polska 18,7%, Słowenia 20,2% czy Słowacja 22,6%). Średnia dla wszystkich obecnych krajów UE w tym zakresie wyniosła w 2002 roku 33,1% i znacznie odbiegała in minus od wielkości wskaźników odnotowanych dla Danii, Wielkiej Brytanii oraz Finlandii (odpowiednio: 60,5%, 44,2% oraz 42,9%). Równie duże rozpiętości odnoszą się do wysokości maksymalnych stawek w podatkach dochodowych. W 2004 roku przeciętna stawka PIT dla „15” wynosiła 46,2%, natomiast stawka CIT 31,4% a dla nowych członków Unii 34,9% (PIT) i 21,5% (CIT).

Konkurencja podatkowa, jako jeden z wyznaczników systemowych, znajduje swój wyraz w strategiach podatkowych. W jej skróconej, polskiej wersji czytamy: „Dodatkowym czynnikiem zwiększającym znaczenie systemu podatkowego gospodarki jest konkurencja podatkowa. Przy czym należy ją rozumieć szerzej niż tylko konkurowanie wysokością stawek podatku<sup>4</sup>. Jest to zatem podejście służące w swoim założeniu wspieraniu rozwoju gospodarczego (zachęcaniu do inwestowania, innowacji i tworzenia miejsc pracy) poprzez optymalizację podatkową.

---

<sup>4</sup> *Strategia podatkowa*. Wersja skrócona, Ministerstwo Finansów, styczeń 2004, s. 4.

Stopień i struktura obciążeń fiskalnych  
oraz maksymalne stawki podatkowe w krajach Unii Europejskiej (w %)  
*Degree and structure of fiscal charges  
and maximum tax rates in countries of the European countries (in %)*

Kraj	Podatki ogółem 1	Podatki pośrednie 2	Podatki bezpośrednie 2	Obciążenia socjalne 2	Maksymalna stawka PIT	Maksymalna stawka CIT
	2002	2002	2002	2002	2004	2004
1	2	3	4	5	6	7
UE 25	40,4	34,8	33,1	32,1	41,7	27,4
UE 15	40,5	34,6	33,5	31,9	46,2	31,4
BE	46,6	29,7	38,8	31,4	50,0	34,0
CZ	35,4	31,3	26,2	42,4	32,0	28,0
DK	48,9	36,1	60,5	3,4	47,6	30,0
DE	40,2	30,5	27,1	42,3	45,0	38,3
EE	35,2	40,1	24,4	35,5	26,0	26,0
EL	36,2	40,5	26,9	32,5	40,0	35,0
ES	36,2	33,6	31,3	35,2	45,0	35,0
FR	44,2	35,2	27,6	37,2	49,6	35,4
IE	28,6	43,7	40,8	15,5	42,0	12,5
IT	41,7	35,9	34,5	29,5	45,0	37,3
CY	32,5	42,7	35,8	21,5	30,0	15,0
LV	31,3	37,7	29,9	32,4	25,0	15,0
LT	28,8	43,5	26,2	30,2	33,0	15,0
LU	41,9	33,4	39,3	27,3	38,0	30,4
HU	38,8	39,2	26,9	33,9	40,0	17,7
MT	31,3	42,5	36,1	21,4	35,0	35,0
NL	39,5	33,5	31,3	35,2	52,0	34,5
AT	44,4	35,2	31,6	33,2	50,0	34,0
PL	39,1	40,4	18,7	40,9	40,0	19,0
PT	36,3	42,1	26,9	30,9	40,0	27,5
SI	39,8	41,9	20,2	37,9	50,0	25,0
SK	33,0	36,4	22,6	41,0	38,0	19,0
FI	45,9	30,6	42,9	26,5	53,0	29,0
SE	50,6	34,3	36,8	28,9	56,0	28,0
UK	35,8	38,9	44,2	16,9	40,0	30,0

1 - udział wpływów podatkowych w PKB,

2 - udział we wpływach podatkowych ogółem

Źródło: *Communiqué de presse Eurostat du 1 er juillet 2004, n°85/2004*

Produkt krajowy brutto w krajach Unii Europejskiej w 2003 roku  
*Gross Domestic Product (GDP) in countries of the European Union in 2003*

Kraj	PKB	Ludność	Standard siły nabywczej (PPS)	PKB na mieszkańca (w ujęciu PPS)
	mld euro	mln	mld euro	UE 25 = 100,0
1	2	3	4	5
UE 25	9737,9	454,56	9737,9	100,0
UE 15	9300,8	380,36	8902,5	109,6
BE	267,5	10,35	257,7	117,0
CZ	75,7	10,20	149,38	69,0
DK	188,2	5,38	141,84	123,9
DE	2128,2	82,54	1900,77	108,5
EE	8,0	1,36	13,48	46,7
EL	153,0	11,01	187,41	80,1
ES	743,0	41,55	830,57	95,8
FR	1557,2	59,63	1489,33	114,0
IE	131,9	4,0	110,83	131,5
IT	1300,9	57,32	1323,87	107,3
CY	11,3	0,71	12,70	83,7
LV	9,9	2,33	21,02	42,6
LT	16,1	3,46	33,71	46,0
LU	23,5	0,45	20,00	209,3
HU	73,2	10,14	131,27	61,0
MT	4,3	0,40	6,25	73,9
NL	453,8	16,19	415,12	120,3
AT	224,3	8,08	208,58	121,6
PL	185,2	38,22	376,17	46,4
PT	130,0	10,41	166,29	75,0
SI	24,6	1,99	32,87	77,3
SK	28,8	5,38	58,67	51,4
FI	142,5	5,21	122,33	110,5
SE	267,3	8,94	220,36	115,8
UK	1589,5	59,33	1507,51	119,5

Źródło: Eurostat/CH: Secretariat de l'Etat a l'Economie/US: Bureau of Economic Analysis/IP: Economic and Social Research Institute/US: Bureau of the Census  
 (<http://europa.eu.int/comm/eurostat>)

Burzliwe dyskusje o „szkodliwej konkurencji podatkowej”, uprawianej przez Polskę i kilka innych krajów Wspólnoty, ujawniły istnienie trudności me-

todologicznych związanych z obiektywnym szacowaniem poziomu fiskalizmu. W sporze nad istotą i zakresem domniemanej czy rzeczywistej przewagi konkurencyjnej porównuje się relacje między obciążeniami podatkiem dochodowym od osób prawnych i wielkością produktu krajowego brutto. W naszym kraju tak wyliczony wskaźnik za 2002 rok, przy wpływach z tytułu omawianego podatku w wysokości 15 569,1 mln zł, wyniósł 2,07% i był dwa razy wyższy niż w Niemczech<sup>5</sup>. Należałoby zatem zbadać zarówno bazę odniesienia do porównań z obciążeniami podatkowymi jak i najważniejsze, poza nominalnymi stawkami, elementy konstrukcji podatku, a szczególnie podstawy opodatkowania w poszczególnych krajach.

Wielkość PKB jest w statystykach i analizach ujmowana w dwóch ujęciach jako *gross domestic product* (GDP) i jako *purchasing power standard* (PPS). Z danych tabeli 2 wynika, że w krajach bogatszych wielkości te są bardzo do siebie zbliżone, a w mniej zamożnych PPS jest znacznie niższy.

Dla Polski różnica jest ponad dwukrotna, dla Niemiec niewielka. Wśród nowych państw unijnych, jedynie Estonia odznacza się porównywalnym do średniej UE standardem siły nabywczej, zaś Polska zajmuje pod tym względem ostatnie miejsce. Stosowny wskaźnik wynosi 46,4, co na tle Luksemburga (209,3), Irlandii (131,5), Danii (123,9), Francji (114,0) czy USA (154,0 – nie ujętych w tabeli) dobitnie uzmysławia, że Polska jest najuboższym krajem Unii Europejskiej.

### **Przykład Polski i Holandii**

Badania stopnia obciążeń podatkiem dochodowym przedsiębiorstw powinny uwzględniać różnice w podstawach opodatkowania. Jak wiadomo, nie istnieją standardy służące ujednocnieniu kategorii przychodów i kosztów uzyskania tychże, a ponadto systemy podatkowe państw europejskich różnią się pod względem stosowanych ulg i zwolnień. Wobec dużego skomplikowania takich analiz, posłużymy się porównaniami obrazującymi sytuację finansową przedsiębiorstw w ujęciu zasad rachunkowości. W tym zakresie już od ponad dwudziestu lat tworzone są dyrektywy służące ujednocnieniu reguł sporządzania sprawozdań finansowych i porównania dokonywane w relacji do kosztów i wyników bilansowych mogą wydawać się wiarygodniejsze.

Z krajów unijnych wybieramy Holandię, wykazującą najbardziej zbliżony do Polski wskaźnik udziału obciążeń podatkowych do PKB (w 2002 roku Holandia 39,5% i Polska 39,1%).

---

<sup>5</sup> Nie ma zgody wśród ministrów finansów UE na ujednocnienie stawek podatkowych, Serwis o Unii Europejskiej – PAP S.A. (<http://euro.pap.net.pl>); *Strategia podatkowa*. Wersja skrócona, Ministerstwo Finansów, styczeń 2004, s.7.

Jak wskazują dane tabeli 3, udział podatku w wyniku finansowym brutto polskich przedsiębiorstw przemysłowych jest kilkakrotnie wyższy niż w firmach holenderskich.

Tabela 3

Podatek dochodowy w relacji do kosztów i wyników bilansowych przedsiębiorstw przemysłowych polskich i holenderskich w 2000 r. (w %)

*Income tax in relation to costs and balance results of Polish and Dutch industrial enterprises in 2000 (in%)*

Kraj	Relacja do	Przemysł ogółem	Przemysł chemiczny	Przemysł spożywczy	Przemysł papierniczy	Przemysł metalowy	Pozostałe gałęzie przemysłu
Polska	wyniku finansowego brutto	86,1	38,9	92,9	24,4	-5,7	-24,4
	kosztów	0,97	1,6	0,85	1,1	0,22	1,21
Holandia	wyniku finansowego brutto	13,0	11,5	22,8	18,5	9,9	16,9
	kosztów	2,8	3,7	2,9	4,07	2,72	1,5

Źródło: K. Dziewulski: *Pełna konfrontacja rynkowa*, „Nowe Życie Gospodarcze” 2004, nr 9, s. 6.

Dla całego przemysłu różnice w obciążeniu wyniku finansowego są prawie siedmiokrotne, co świadczy o ogromnym zróżnicowaniu poziomu fiskalizmu na niekorzyść mniej wydajnych ekonomicznie przedsiębiorstw polskich. Odwrotne relacje zachodzą w porównaniach podatku dochodowego z kosztami i uwidaczniają słabość finansową przemysłu polskiego, znacznie mniej rentownego od holenderskiego (w 2000 roku rentowność liczona relacją zysku brutto do wartości sprzedaży wyniosła odpowiednio: 1,1% i 16,1%).

## Zakończenie

Zaprezentowane w niniejszym artykule porównania przeczą opinii, że fiskalizm w Polsce jest zdecydowanie niższy od stopnia obciążenia podatników „piętnastki”. Poziomu fiskalizmu całego systemu nie mierzy się wysokością nominalnych stawek w jednej daninie podatkowej. Przyjmując jednakże z tego punktu widzenia, że nasz CIT bardzo łagodnie traktuje mobilną podstawę opodatkowania (dochody przedsiębiorstw) i co zdaniem krytyków usprawiedliwiamy oddaleniem od „serca Europy”<sup>6</sup>, sama podstawa podatku ma charakter re-

<sup>6</sup> *A l' Est, moins d' impôts*, „La letter du CEPII”, 2003, nr 232, s. 1.

strykcyjny. Sprawia to wąska, w stosunku do większości krajów UE, definicja kosztów uzyskania przychodów przez przedsiębiorstwa.

### Literatura

1. *A l' Est, moins d' impôts*, "La letter du CEPII", 2003.
2. Benassy-Quere A., Fontagne L., Lahreche-Revil A.: *Tax Competition and Foreign Direct Investment*, CEPI, „Working Paper” nr 17, 2003.
3. *Communiqué de presse Eurostat* du 1 er juillet 2004, n°85/2004.
4. Dziewulski K.: *Pełna konfrontacja rynkowa*, „Nowe Życie Gospodarcze” nr 9, 2004.
5. Eurostat/CH: Secretariat de l'Etat a l'Economie/US: Bureau of Economic Analysis/JP: Economic and Social Research Institute/US: Bureau of the Census (<http://europa.eu.int/comm/eurostat>).
6. *Strategia podatkowa. Wersja skrócona*, Ministerstwo Finansów, Warszawa styczeń 2004.
7. Wilson John: *Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments*, „Regional Science and Urban Economics”, nr 21 (3), 1991.
8. Wilson John D.: *Theories of Tax Competition*, „National Tax Journal”, LII (2), 1999.

*Wpłynęło do redakcji w październiku 2004 r.*

Recenzent

prof. dr hab. Zdzisław Niedzielski

Adresy Autorów

*dr Aleksander Królikowski*  
*Akademia Morska w Szczecinie*  
*Wydział Inżynieryjno-Ekonomiczny Transportu*  
*Instytut Zarządzania Transportem*  
*70-507 Szczecin, ul. Henryka Pobożnego 11*

*dr Teresa Królikowska*  
*Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*  
*Uniwersytet Szczeciński*  
*71-101 Szczecin, ul. Mickiewicza 64*