

Stanisław Owsiak*

HARMONIZACJA PODATKÓW BEZPOŚREDNICH WARUNKIEM INTEGRACJI GOSPODARCZEJ UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wprowadzenie

Koncepcja jednolitego obszaru walutowego i gospodarczego opiera się na swobodnym przepływie towarów, kapitałów i ludzi (pracy) w warunkach istnienia jednego pieniądza. Swobody te umożliwiają stworzenie i funkcjonowanie jednolitego rynku wewnętrznego. Jednolity obszar walutowy i gospodarczy rozwiązuje kwestię ryzyka walutowego, barier celnych, dostępu do rynku pracy poszczególnych krajów, umożliwia inwestowanie w różnych krajach członkowskich tworzących jednolity obszar gospodarczy i gospodarczo-walutowy.

Dla pełnej integracji gospodarczej nie są to jednak warunki wystarczające, gdyż funkcjonowanie układu gospodarczego tworzonego z wielu odrębnych krajów wymaga jeszcze uwzględnienia ważnego parametru działalności wszystkich podmiotów – podatków. Konieczność włączenia podatków do warunków umożliwiających procesy integracyjne wynika przynajmniej z dwóch powodów:

- współczesne państwo jest państwem podatkowym, co oznacza, że podstawowym źródłem niezbędnych dochodów państwa są nakładane podatki,
- systemy podatkowe w krajach członkowskich są istotnie zróżnicowane, co wynika z przyczyn historycznych, kulturowych, systemu wartości, programów społecznych itd., a więc czynników wyznaczających potrzeby finansowe państwa.

Wymienione wyżej przyczyny powodują, że podatki nawet w obszarze jednego kraju nie są neutralne wobec procesów gospodarczych i społecznych. Neutralności takiej trudno byłoby oczekiwać w warunkach integracji krajów silnie zróżnicowanych pod wieloma względami. Stąd też poważnym wyzwaniem, przed którym sta-

* Prof. dr hab., kierownik Katedry Finansów na Wydziale Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, doktor *honoris causa* Uniwersytetu Szczecińskiego, członek Komitetu Nauk Ekonomicznych Polskiej Akademii Nauk, członek Komitetu Nauk o Finansach Polskiej Akademii Nauk, członek Centralnej Komisji ds. Stopni i Tytułów w Warszawie, członek Rady Polityki Pieniężnej, członek Rady Naukowej Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego w Warszawie, przewodniczący Komitetu Głównego Olimpiady Wiedzy Ekonomicznej.

nęli twórcy unii gospodarczej było nie tyle zneutralizowanie wpływu podatków na procesy integracyjne, ile ograniczenie negatywnego wpływu nadmiernego zróżnicowania w systemach podatkowych na te procesy. Doskonała neutralizacja podatków w decyzjach podmiotów gospodarczych nie istnieje, nawet w przypadku podatków pośrednich czy tzw. dochodowych podatków liniowych.

W momencie powstawania traktatu rzymskiego uznano, że dla realizacji idei jednolitego rynku wewnętrznego wystarczy doprowadzić do zharmonizowania podatków pośrednich oraz zniesienia barier celnych, gdyż to one bezpośrednio wiążą się ze swobodnym przepływem towarów i usług. Harmonizacja podatków bezpośrednich nie była wówczas przedmiotem debaty, gdyż uznano, że podatki te nie wpływają istotnie na funkcjonowanie jednolitego rynku wewnętrznego.

W miarę procesów integracyjnych, rozrastania się Unii Europejskiej oraz rozwoju międzynarodowych dużych przedsiębiorstw problem podatków bezpośrednich zaczął nabrzmiewać, zwłaszcza gdy chodzi o pojawiające się utrudnienia w przepływie kapitału oraz dochodów z kapitału, przy rozbudowanych powiązaniach między spółkami matkami działającymi w danym kraju a spółkami córkami działającymi w innych krajach Wspólnoty.

Teoretyczne podstawy jednolitego optymalnego obszaru walutowego, a tym samym w znacznym stopniu gospodarczego, zostały stworzone przez kilku wybitnych ekonomistów, chociaż najczęściej wymienia się tylko R. Mundella – laureata Nagrody Nobla¹. Obok wspomnianego ekonomisty podwaliny teorii optymalnego obszaru walutowego tworzyli R.J. McKinnon i P.B. Kennen. Ich wkład w teorię jednolitego obszaru walutowego (gospodarczego) polegał nie tylko na stworzeniu naukowych podstaw, ale także na wypracowaniu kryteriów, które muszą spełniać kraje pretendujące do jednolitego obszaru walutowego, przy czym akcenty u poszczególnych przywoływanych ekonomistów są rozłożone inaczej.

R. Mundell eksponuje wysoką mobilność czynników produkcji, przede wszystkim pracy. Gdyby ten warunek nie został spełniony, wówczas mogą wystąpić tzw. szoki asymetryczne podażowe. Ich złagodzenie może dokonać tylko przez elastyczność rynku pracy, a ściślej rzecz biorąc przez zmniejszenie nominalnych płac, którego skutkiem będzie wzrost konkurencyjności. R.J. McKinnon z kolei stwierdza, że warunkiem przystąpienia danych krajów do unii monetarnej jest duża wzajemna otwartość gospodarki, mierzona wysokim udziałem we wzajemnym handlu². P.B. Kennen podkreśla, że gospodarkę kandydata do unii walutowej powinien cechować wysoki stopień dywersyfikacji struktury produkcji eksportu, co pozwoli na łagodniejsze dostosowania gospodarki, zwłaszcza w pierwszym okresie wejścia do jednolitego obszaru walutowego³.

¹ Teoretyczne podstawy integracji zostały wyłożone zwłaszcza w pracach: R. Mundell, *A Theory Optimum Currency Areas*, American Economic Review 1961, vol. 51, s. 657–665; R. Mundell, *Monetary theory: interest, inflation and growth in the world economy*, Pacific Palisades, California, Goodyear 1971.

² R.J. McKinnon, *Optimum currency areas*, American Economic Review 1963, vol. 53, s. 717–725.

³ P.B. Kennen, *A Theory Optimum Currency Areas – An Eclectic View, in Monetary Problem of International Economy*, ed. by R. Mundell and A. Swoboda, Chicago University Press, Chicago 1969.

Warto podkreślić, że w teorii jednolitego obszaru walutowego, który w istocie rzeczy pokrywa się z jednolitym ugrupowaniem gospodarczym, stosunkowo mało miejsca poświęcano podatkom, ich zróżnicowaniu co do rodzaju, zróżnicowaniu stawek podatkowych, stosowanych przez poszczególne kraje preferencji podatkowych itd. W związku z tym można przyjąć dwie hipotezy:

- po pierwsze, twórcy zakładali, że podatki będą neutralne,
- po drugie, następował będzie naturalny proces konwergencji systemów podatkowych krajów należących do unii gospodarczo-walutowej.

Obydwie te hipotezy zostały zweryfikowane negatywnie przez doświadczenia funkcjonowania jednolitego obszaru walutowego. Ze względu na to, że jednolity obszar walutowy funkcjonuje w Unii Europejskiej stosunkowo krótko, stąd też w rozważaniach teoretycznych i wynikach badań empirycznych interesujące mogą być przypadki krajów, w których od dziesięcioleci funkcjonuje jeden pieniądz, przy odmiennych warunkach podatkowych w różnych regionach takiego kraju. Na szczególną uwagę zasługują doświadczenia Stanów Zjednoczonych⁴, Kanady⁵ – państw federalcyjnych, w których istnieje jedna waluta, ale zróżnicowane jurysdykcje podatkowe, a podejmowane próby harmonizacji podatków nie zakończyły się sukcesem. W krajach tych występuje zjawisko konkurencji podatkowej pomiędzy różnymi stanami (prowincjami). W literaturze amerykańskiej jest wiele pozycji na ten temat, prowadzone są intensywne badania empiryczne⁶. Ich rezultaty są o tyle istotne, że wyniki badań stanowią podstawę zaleceń dla jednolitego obszaru walutowego w Unii Europejskiej, czego przykładem są prace G.R. Zodrowa⁷. Jednak warto zwrócić uwagę na występujące tam kontrowersje w kwestiach ujednoczenia systemów podatkowych oraz dobrych i złych skutków konkurencji podatkowej.

Pomimo tych kontrowersji, które należy tłumaczyć m.in. historycznym balastem, jakim obciążone są podatki oraz podatnością materii podatkowej na różne idee (czasami absurdalne), wydaje się, że proces harmonizacji podatków jest w dłuższej perspektywie czasowej zjawiskiem nieuchronnym i stanowi naturalny skutek procesów integracyjnych, czego wyrazem jest zwłaszcza zniesienie barier celnych, zniesienie ograniczeń w przepływie kapitału i pracy czy wreszcie przyjęcie jednej waluty. Pytanie, które należy postawić, jest następujące: czy procesy harmonizacji dokonują się według przyjętego programu, co można określić koordynacją systemów podatkowych, czy też harmonizacja jest wymuszona przez rynek. Wprawdzie podatki są zawsze stanowione przez organy władzy państwowej (wliczając w nie władze samorządowe),

⁴ Por. np. R. Baldwin, P. Krugman, *Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation*, European Economic Review 2004, no. 48, s. 1–23.

⁵ Por. np. J. Mintz, *Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance*, International Tax and Public Finance 2004, no. 11, s. 221–234.

⁶ W.E. Oates, *Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflections*, National Tax Journal 2001, no. 54, s. 507–512.

⁷ G.R. Zodrow, *Tax Competition and Tax Coordination in the European Union*, International Tax and Public Finance 2003, no. 10, s. 651–671.

ale decyzje w tym zakresie mogą być wymuszone przez konkurencję pomiędzy krajami należącymi do jednolitego obszaru walutowo-gospodarczego. Żywiolowa konwergencja podatkowa może wywołać wiele negatywnych skutków, zwłaszcza osłabienie finansów publicznych i zdolności państwa do wypełniania zdefiniowanych w danym kraju funkcji publicznych, społecznych i gospodarczych.

2. Teoretyczne problemy harmonizacji podatków bezpośrednich

Ze względu na przyjęte ramy artykułu, dalsze rozważania zostaną ograniczone do podatków bezpośrednich. Przemawiają za tym też ważne względy merytoryczne gdyż:

- podatki pośrednie zostały w znacznym stopniu zharmonizowane,
- ujednoczenie podatków bezpośrednich jest znacznie trudniejsze,
- kwestia ta ma duże praktyczne znaczenie dla integracji UE.

Cechą podatków bezpośrednich jest to, że w ich przypadku występuje czytelny związek pomiędzy sytuacją podatnika (dochodową, majątkową) a ciężarem podatkowym. Z psychologicznego punktu widzenia podatki bezpośrednie są bardziej znienawidzoną ofiarą, którą musi ponieść podatnik. Podatki bezpośrednie mogą działać antymotywacyjnie z punktu widzenia opodatkowanych podmiotów. Nadmierne obciążenia podatkowe mogą więc hamować aktywność dochodową podmiotów, czego skutkiem może być spowolnienie wzrostu gospodarczego, a nawet jego załamanie. Z tych względów istotne znaczenie ma nie tylko wielkość obciążeń podatkowych w danym kraju, ale także budowa całego systemu podatkowego i konstrukcja poszczególnych podatków. W przypadku podatków bezpośrednich ważne są skale podatkowe.

W ujęciu teoretycznym podatek jako kategoria ekonomiczna jest przedmiotem licznych opracowań, zarówno w odniesieniu do pojedynczego podatnika, grupy podatników, jak i całej gospodarki. Dotyczy to zarówno podatków pośrednich, jak i podatków bezpośrednich. Pomimo znacznego dorobku teorii ekonomii, teorii finansów publicznych, wielowiekowych doświadczeń, kwestie podatkowe stanowią przedmiot kontrowersji, czego ewidentnym przykładem jest dyskusja o podatku liniowym.

Niedosyt teorii i polaryzacja stanowisk dotyczy roli podatku nawet w ujęciu mikroekonomicznym, gdzie pozornie łatwo jest ustalić związek pomiędzy ciężarem podatkowym, skalą podatkową a sytuacją ekonomiczną podatnika i podejmowanymi przez niego decyzjami. Wynika to stąd, że na sytuację podatnika oddziałuje szereg innych czynników, stąd wyizolowanie czynnika podatkowego jest trudne, jeżeli pominąć abstrakcyjne analizy. Sytuacja komplikuje się jeszcze bardziej, gdy przedmiotem analizy jest wpływ danego podatku na całą grupę podatników czy całego systemu podatkowego na gospodarkę (np. teoria automatycznych stabilizatorów koniunktury).

Stopień trudności analizy podatkowej z punktu widzenia wpływu podatku na podmioty i gospodarkę zwiększa się, jeżeli z analizą taką wykraczamy poza granicę danego kraju. Stosunki podatkowe ulegają dalszej komplikacji, a skutki podatków są jeszcze bardziej trudne do oceny, do kwantyfikacji. Jest to stwierdzenie ważne, gdyż w jakimś stopniu tłumaczyć może źródło kontrowersji dotyczące przeciwstawnych doktryn podatkowych – harmonizacja podatków *versus* konkurencja podatkowa⁸.

Dla egzemplifikacji skali trudności wykorzystany zostanie przykład zjawiska przeczulności podatków. W teorii i w praktyce przyjmuje się, że podatki pośrednie są łatwiej przeczulne niż podatki bezpośrednie. Zagadnienia tego nie rozwijamy i ograniczymy się do podatków bezpośrednich.

Podatki bezpośrednie mogą dotyczyć:

- dochodu z pracy,
- dochodu z działalności gospodarczej,
- dochodu z majątku i praw majątkowych,
- dochodu z kapitału,
- dochodu z oszczędności pieniężnych.

Przedmiotem podatków bezpośrednich są więc zasoby pracy, ziemia, kapitał fizyczny, kapitał finansowy, a więc istotne czynniki (podstawa) działalności gospodarczej człowieka. Stąd też fundamentalną kwestią jest reakcja poszczególnych wymienionych czynników na wprowadzane podatki i dokonywane zmiany. Istotną zatem jest elastyczność różnych czynników na zmiany podatkowe (analiza marginalna).

Teoretyczna analiza skutków zróżnicowania opodatkowania może odbywać się na różnych płaszczyznach. Wymienię kilka przykładowych:

- wpływ podatków na koszty pracy. Wysokie podatki zwiększają koszty pracy, gdyż dochód po opodatkowaniu (do dyspozycji) jest niski, co stanowi naturalną podstawę do roszczeń płacowych pracowników wobec pracodawców, a to z kolei implikuje pozycję przedsiębiorstwa na konkurencyjnym rynku, rentowność przedsiębiorstwa. Jest więc zrozumiałe, że zróżnicowanie warunków podatkowych pomiędzy krajami (regionami) wywiera istotny wpływ na warunki prowadzenia działalności gospodarczej;
- zmiany w podatkach bezpośrednich powodują zmiany w krańcowych kosztach produkcji;
- podatki zawsze stanowią obciążenie danego podmiotu, stąd powstaje reakcja obronna podatnika, której sens sprowadza się do próby przerwania tego ciężaru na inne podmioty. Wielowiekowa obserwacja reakcji podatników na nakładane ciężary podatkowe pozwala stwierdzić, że jest to łatwiejsze w przypadku podatków pośrednich, a trudniejsze w przypadku podatków bezpośrednich. Podatki od dochodów osobistych nie są przeczulne, a reakcja podatnika polegać może jedynie na ograniczeniu aktywności dochodowej. Jest to szczególnie widoczne

⁸ H. Cremer, F. Gahvari, *Tax Evasion, Fiscal Competition and Economic Integration*, European Economic Review 2000, vol. 44, s. 1633–1657.

w przypadku progresywnych skal podatkowych, których stosowanie powoduje wzrost krańcowego opodatkowania i odpowiednio spadek krańcowego dochodu. Ostateczna decyzja podatnika w tej kwestii implikuje krzywą użyteczności dochodu;

- zagadnienie przierzucalności podatków bezpośrednich inaczej przedstawia się w przypadku opodatkowania przedsiębiorcy niż pracownika. Wzrost stawek podatkowych przedsiębiorca będzie starał się przerzucić w koszty wytwarzania i dalej w ceny. Możliwości przedsiębiorcy w tym zakresie zależą od rodzaju opodatkowanego dobra oraz stanu rynku (konkurencji), czego wyrazem jest cenowa elastyczność popytu. Szanse na przerzucenie wzrostu obciążeń podatkowych są tym większe, im popyt na dane dobro jest mniej elastyczny. Druga możliwość polega na przerzucaniu skutków podatków na pracowników, a więc poprzez obniżki płac. Jest to tzw. przierzucalność wstecz, najczęściej nieskuteczna, gdyż pracownicy stawiają opór przed tego rodzaju praktykami. O stopniu przierzucalności wzrastających podatków na pracowników decyduje stan rynku pracy, stopa bezrobocia, elastyczność rynku pracy, otwartość rynku pracy;
- pomiar zjawiska przierzucalności podatków jest utrudniony nawet w przypadku gospodarki zamkniętej, gdyż skutki rosnących podatków mogą być rozłożone np. na ceny, pozapłacowe koszty wytwarzania, marżę zysku przedsiębiorcy. Trudności te rosną w gospodarce otwartej, gdyż mechanizm przierzucalności podatków działa w stosunku do społeczeństwa (gospodarki) innego kraju. W sensie teoretycznym dumping podatkowy (fiskalny) oznacza, że poprzez podatki dokonuje się redystrybucja dochodu społecznego pomiędzy krajami. Jest to szczególnie widoczne wtedy, gdy chodzi o kraje należące do jednolitego ugrupowania gospodarczego, które tworzy fundusz wspólny budżet (fundusze), który jednocześnie jest źródłem zasilania budżetów krajów członkowskich. Stosowanie dumpingu podatkowego oznacza, że część dochodów jest w sposób jawny lub ukryty transferowana (ceny transferowe) do krajów o niższych podatkach. Skutkiem tego jest albo dalsze podwyższenie podatków w krajach niestosujących dumpingu podatkowego wobec ubytku dochodów budżetu państwa, lub ograniczanie wydatków, bądź też powiększanie długu publicznego. Nie może więc zaskakiwać fakt, że po przystąpieniu 10 nowych krajów do UE, Francja i Niemcy zagroziły wstrzymaniem wpłat do budżetu UE⁹, ze względu na istotnie niższe stawki podatkowe od dochodów przedsiębiorstw w takich krajach jak: Słowacja, Polska, Czechy, kraje nadbałtyckie, do których przedsiębiorcy zaczęli przenosić działalność gospodarczą¹⁰. Dzisiaj trzeba dodać, że działo się to przy zamkniętych rynkach pracy.

⁹ W krótkim czasie po rozszerzeniu UE o 10 państw ministrowie finansów Francji i Niemiec wystosowali do KE list w sprawie ujednoczenia podstawy obliczania podatku od przedsiębiorstw, wraz z ustaleniem minimalnej stawki CIT. Inicjatywa ta wkrótce została poparta przez Holandię i Szwecję. Sprzeciwiły się jej Polska, Irlandia, Wielka Brytania, Słowacja, Łotwa, Litwa i Estonia.

¹⁰ Por. A. Słojewska, *Podatkowy szantaż*, Rzeczpospolita z 14 maja 2004 r. Ówczesny minister finansów N. Sarkozy proponował, aby wielkość wypłat z funduszy unijnych była uzależniona od polityki podatkowej beneficjentów.

W dobie internacjonalizacji stosunków gospodarczych i integracji gospodarczej mechanizm przrzucałości podatków nabiera cech międzynarodowych. Dotyczy to zarówno opodatkowania dochodów z pracy, jak i opodatkowania dochodów pochodzących z działalności gospodarczej, dochodów z odsetek, dochodów z kapitałów itd. Decyzje osobiste o podejmowaniu pracy – przy założeniu, że nie ma formalnych ograniczeń w przepływie pracowników pomiędzy krajami – są wyznaczone przez płace oraz podatki. Stąd naturalne zjawisko migracji zarobkowych, tam gdzie warunki płacowe i podatkowe są korzystne.

O ile w przypadku opodatkowania dochodów z pracy możliwa zmiana miejsca (kraju) pracy jest łatwiejsza, o tyle w przypadku przedsiębiorcy jest to przedsięwzięcie o wiele trudniejsze, gdyż wymaga podporządkowania się prawodawstwu kraju, do którego przenoszona jest działalność lub jej część (tworzenie spółek zależnych). Mobilność pracy oraz kapitału implikuje więc kwestie harmonizacji podatków.

Najdalej idąca koncepcja w przypadku podatku dochodowego od spółek (CIT) wykracza poza harmonizację podatków bezpośrednich i sprowadza się do likwidacji podatku. Koncepcja ta jest uzasadniana w ten sposób, iż zniesienie podatku CIT wywołałoby dobroczynne skutki dla gospodarki i społeczeństwa, gdyż umożliwiłoby reinwestowanie zysków, co przyczyniłoby się do przyspieszenia wzrostu gospodarczego, tworzenia nowych miejsc pracy, wzrostu dochodów pracowników. Argumentów tych nie można ignorować, jednak na obecnym etapie rozwoju systemów podatkowych ideę tę trzeba uznać za utopijną. Ponadto jej realizacja wymagałaby zmian w całym systemie podatkowym, dokonywanych także z punktu widzenia potrzeb finansowych państwa, a te z kolei wynikają ze zdefiniowanych jego funkcji. W rozważanym kontekście umiędzynarodowienia stosunków gospodarczych, w tym podatkowych, J. Mintz słusznie stwierdza, że istnieją dwa podstawowe argumenty za zachowaniem podatku dochodowego od przedsiębiorstw:

- przy opodatkowaniu istnieje potrzeba jednakowego potraktowania dochodu zarówno z działalności gospodarczej, jak i opodatkowania zysków kapitałowych,
- przy rezygnacji z CIT dokonałaby się definitywny zanik dochodów z opodatkowania działalności gospodarczej prowadzonej w kraju, a ponadnarodowe korporacje uniknęłyby opodatkowania przez transfer zysków (np. z UE do USA, Japonii)¹¹.

Interesującej próby oszacowania skutków harmonizacji CIT dla PKB, bezrobocia, dochodów budżetowych, poziomu dobrobytu podjął się P.B. Sørensen¹².

Z ekonomicznego punktu widzenia harmonizacja podatków bezpośrednich i konkurencja podatkowa zmuszają do rozważenia dalszych teoretycznych i praktycznych aspektów, takich jak:

- skutki harmonizacji podatków bezpośrednich dla stanu budżetu państwa, nierównowagi finansów publicznych,

¹¹ J. Mintz, *Corporate Tax...*, s. 230.

¹² P.B. Sørensen, *Company Tax Reform in the European Union*, *International Tax and Public Finance* 2004, no. 11, s. 110.

- dopuszczalny zakres realizacji podatkowej renty ekonomicznej przez międzynarodowe korporacje¹³,
- mechanizm realokacji długu publicznego pomiędzy krajami na skutek wyżej wymienionej renty,
- ograniczenie możliwości zmniejszenia opodatkowania dochodów osobistych i podatków od konsumpcji, gdyby harmonizacja podatków bezpośrednich prowadziła do zmniejszenia dochodów publicznych,
- skutki mobilność pracy dla gospodarki krajowej z powodu zróżnicowanych warunków podatkowych,
- zmiany w strukturze systemu podatkowego w relacji: podatki pośrednie – podatki bezpośrednich, z punktu widzenia kształtowania tych relacji dla przyciągania inwestycji zagranicznych,
- motywowanie przedsiębiorców krajowych do inwestycji,
- zakres stosowania kredytu podatkowego.

Zagadnienia te różnie przedstawiają się w warunkach małych otwartych gospodarek krajów, które cierpią na niedostatek kapitału zagranicznego. Sytuacja krajów rozwijających się i przechodzących transformację systemową, jest odmienna w krajach o utrwalonej silnej pozycji w ramach danego układu gospodarczego czy gospodarki globalnej.

W rozważaniach pojawia się zagadnienie sprawiedliwości podatkowej, tym razem w wymiarze międzynarodowym.

Ekonomiczne podejście do kwestii harmonizacji podatków bezpośrednich jest rozstrzygające, gdyż dotyczy sedna problemu. Jednak jest ono niewystarczające. Co więcej – cele ekonomiczne harmonizacji podatkowej mogą zostać nieosiągnięte z przyczyn prawnych. Podatek jest wszakże ważną kategorią nie tylko ekonomiczną, ale również prawną.

Z punktu widzenia prawnego pojawiają się następujące ważne kwestie, które implikują jurysdykcję:

Po pierwsze, relacja pomiędzy krajowym prawem podatkowym a prawem wspólnotowym. Przy respektowaniu zasady nadrzędności prawa wspólnotowego, w praktyce pojawia się wiele kwestii szczegółowych.

Po drugie, w jakich proporcjach stosować nieograniczony obowiązek podatkowy w jednym państwie, a w jakim stopniu nieograniczony obowiązek podatkowy w jednym państwie z zasadą ograniczonego obowiązku w innym państwie, i wreszcie, w jakim zakresie stosować zasadę nieograniczonego obowiązku podatkowego w obu państwach.

Po trzecie, jak kształtować umowy o unikaniu zasad podwójnego opodatkowania.

Po czwarte, czy pobierać podatek u źródła (w kraju rezydenta), czy też w kraju nierezydenta, i w jakich proporcjach. Implikuje to nie tylko kwestie informacji po-

¹³ Por. np. M. Keen, S. Lahiri, P. Raimondos-Møller, *Tax Principles and Tax Harmonization under Imperfect Competition: A Cautionary Example*, European Economic Review 2002, vol. 46, s. 1559–1568.

między administracją skarbową poszczególnych krajów, ale także wysokość podatku, ze względu na różne stawki podatkowe, a także zróżnicowane metody obliczania podstawy opodatkowania.

Do zagadnień tych jeszcze będziemy powracać w dalszych rozważaniach.

3. Nadmierne zróżnicowanie podatków bezpośrednich przesłanką ich harmonizacji

3.1. Podatek od dochodów osobistych

System podatków bezpośrednich w UE (zresztą nie tylko) jest silnie zróżnicowany, zarówno pod względem ustalania podstawy opodatkowania, jak i wysokości stawek. Jeżeli chodzi o ustalanie podstawy opodatkowania, to zróżnicowanie dotyczy różnego traktowania źródeł dochodu, różnych progów opodatkowania oraz ulg i zwolnień w podatkach. Prowadzi to do erozji podstawy opodatkowania¹⁴. Oto kilka przykładów: we Włoszech, podobnie jak w Polsce dochody z odsetek bankowych są pobierane u źródła, zaś w Belgii, Francji, Portugalii mogą być pobierane zarówno u źródła, jak i włączane do dochodu ogólnego. W większości krajów stosowana jest kwota wolna od podatku, odpowiadająca minimum biologicznemu. Z kolei problem z ulgami i zwolnieniami polega nie tylko na tym, że są one zróżnicowane w poszczególnych krajach, ale także i na tym, że podlegają one często fluktuacjom, co wynika ze zmieniającej się sytuacji społecznej, gospodarczej kraju, z preferencji partii sprawujących władzę, z fazy cyklu politycznego itd.

W przypadku stawek podatkowych natomiast istnieją różnice pomiędzy poszczególnymi krajami co do poziomu stawek, skali progresji, liczby progów podatkowych. Tablica 1 przedstawia stawki podatkowe w krajach Unii Europejskiej.

Tablica 1. Stawki podatkowe od dochodów osobistych (PIT) w Unii Europejskiej w 2007 r.

Kraj	Stawka początkowa	Stawka najwyższa	Liczba progów
Austria	0	50	4
Belgia	25	50	5
Bułgaria	12	32	4
Cypr	20	30	3
Czechy	12	32	4
Dania	5,48	26,48	3
Estonia	22		1

¹⁴ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996, s. 34.

Kraj	Stawka początkowa	Stawka najwyższa	Liczba progów
Finlandia	0	32,5	6
Francja	0	48,09	7
Grecja	15	40	3
Hiszpania	9,06	29,16	5
Holandia	2,45	52	4
Irlandia	20	42	2
Litwa	15	33	2
Luksemburg	0	38	10
Łotwa	25		1
Malta	0	35	6
Niemcy	0	42	32
Polska	19	40	3
Portugalia	10,5	42	7
Rumunia	16		1
Słowacja	19		1
Słowenia	10	40	3
Szwecja	0	25	3
Węgry	18	36	2
Wielka Brytania	10	40	3
Włochy	23	43	4

Źródło: *Taxation trends in the European Union. Main results*, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg 2007.

Skutkiem istnienia zróżnicowanego systemu podatkowego dla osób fizycznych może być mobilność czynnika pracy. Stopień tej mobilności nie zależy jednak tylko od podatku, ale też od rynku pracy, poziomu konsumpcji publicznej (gwarantowanych przez państwo usług i świadczeń), czynników kulturowych itd. W każdym jednak razie tak istotne zróżnicowanie stawek podatkowych może być przyczyną emigracji zarobkowej, która uzupełnia podaż pracy krajowej – z jednej strony, i jest przyczyną napięć w na rynku pracy kraju, z którego emigrują obywatele – z drugiej strony. Sytuacja taka występuje obecnie w Polsce, z której wyemigrowała znaczna liczba ludności do Wielkiej Brytanii, Irlandii i innych krajów.

Z tablicy 1 wynikają też trzy inne wnioski:

- istotny stopień zróżnicowania stawek podatkowych oddala znacznie perspektywę ich ujednolicenia,
- zróżnicowanie stawek podatkowych rodzi potrzebę harmonizacji tego podatku poprzez respektowanie zasady unikania podwójnego opodatkowania,
- w przypadku napięć na rynku pracy UE, co wiąże się m.in. ze starzeniem się społeczeństw, zróżnicowane stawki PIT mogą zachęcać do konkurencji podatkowej.

3.2. Podatek od dochodów przedsiębiorstw

Drugim ważnym podatkiem bezpośrednim jest podatek dochodowy od osób prawnych. W obszarze tego podatku występowało wiele ciekawych zjawisk, na które warto zwrócić uwagę chociażby ze względu na wcześniejsze rozważania teoretyczne. Tablica 2 przedstawia stawki CIT w wybranych latach okresu 1995–2007.

Tablica 2. Stawki podatku dochodowego od przedsiębiorstw (*corporate income tax rate*)

Kraj	1995	1997	2002	2004	2005	2006	2007
Austria	..	34	..	34	25	25	25
Belgia	..	40,17	..	33,99	33,99	33,99	33,99
Bułgaria	..	25	..	34	34	34	34
Cypr	..	..	28	15	10	10	10
Czechy	41	25	31	28	26	24	24
Dania	34	34	30	30	28	28	28
Estonia	..	..	..	..	24	23	22
Finlandia	..	35	32	31	31	31	31
Francja	36,66	36,66	34,33	34,33	33,83	33,83	33,83
Grecja	35	40	35	35	32	29	25
Hiszpania	35	35	35	35	35	35	32,50
Holandia	35	35	35	34,50	31,50	29,60	25
Irlandia	38	36	16	12,50	12,50	12,50	12,50
Litwa	..	..	..	..	15	15	15
Luksemburg	40,29	30,34	30,38	30,38	30,38	29,63	29,63
Łotwa	..	..	..	..	15	15	15
Malta	..	..	..	..	35	35	35
Niemcy	59	57,50	38,36	38,29	38,31	38,34	38,36
Polska	40	38	28	19	19	19	19
Portugalia	39,60	39,6	33	27,50	27,50	27,50	25
Rumunia	..	..	25	25	16	16	16
Słowacja	..	26	24,50	22	20	20	20
Słowenia	..	..	25	19	19	19	19
Szwecja	28	28	28	28	28	28	28
Węgry	..	18	18	16	16	16	16
Wielka Brytania	33	33	31	30	30	30	30
Włochy	52,20	53,20	40,25	37,25	37,25	37,25	37,25

Źródło: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007, s. 5–8.

Z tablicy 2 wynika istotne zróżnicowanie stawek podatkowych. Dla 27 krajów przeciętna nominalna stawka CIT wyniosła w 2007 r. 25,18%. Na dwóch skrajnych punktach osi fiskalizmu – wobec przedsiębiorstw – znajdują się Cypr i Irlandia – z jednej strony, a Niemcy, Włochy, Belgia i Francja – z drugiej strony.

Dla tego podatku charakterystyczne jest jednak, że poszczególne państwa systematycznie obniżały stawki podatkowe, co świadczyć może o istniejącej konkurencji podatkowej, której celem jest przyciągnięcie inwestorów (przedsiębiorstw). O skali obniżek stawek podatkowych informują dane zawarte w tablicy 3, w której dokonano porównania wysokości stawek w dwóch skrajnych latach analizowanego okresu 1995–2007.

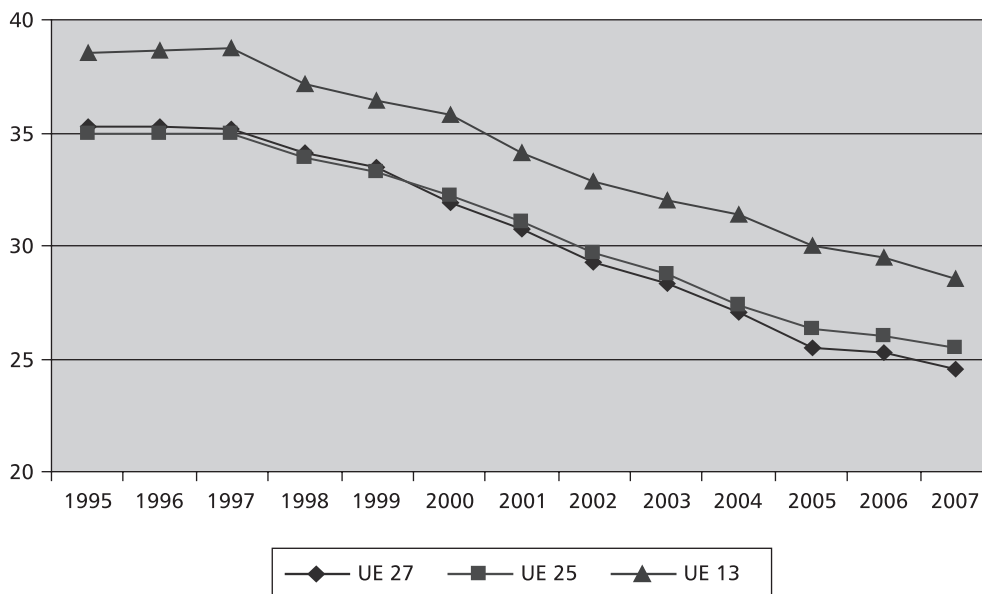
Tablica 3. Skala zmian stawek CIT w Unii Europejskiej w latach 1995–2007

Kraj	1995	2007	Różnica 2007–1995	Kraj	1995	2007	Różnica 2007–1995
Austria	34,0	25,0	-9,0	Luksemburg	40,9	29,6	-11,3
Belgia	40,2	34,0	-6,2	Łotwa	25,0	15,0	-10,0
Bułgaria	40,0	10,0	-30,0	Malta	35,0	35,0	0,0
Cypr	25,0	10,0	-15,0	Niemcy	56,8	38,7	-18,1
Czechy	41,0	24,0	-17,0	Polska	40,0	19,0	-21,0
Dania	34,0	28,0	-6,0	Portugalia	39,6	26,5	-13,1
Estonia	26,0	22,0	-4,0	Rumunia	38,0	16,0	-22,0
Finlandia	25,0	26,0	1,0	Słowacja	40,0	19,0	-21,0
Francja	36,7	34,4	-2,2	Słowenia	25,0	23,0	-2,0
Grecja	40,0	25,0	-15,0	Szwecja	28,0	28,0	0,0
Hiszpania	35,0	32,5	-2,5	Węgry	19,6	18,6	-1,1
Holandia	35,0	25,5	-9,5	Wielka Brytania	33,0	30,0	-3,0
Irlandia	40,0	12,5	-27,5	Włochy	52,2	37,3	-15,0
Litwa	29,0	18,0	-11,0	UE 27	35,3	24,5	-10,8

Źródło: jak w tablicy 1.

Na 27 badanych krajów tylko w Finlandii minimalnie wzrosła stawka CIT, ale i tak znajduje się ona na niskim poziomie, w dwóch krajach stawki nie zostały zmienione, a w pozostałych krajach zmniejszyły się, w niektórych istotnie.

O spadkowej tendencji stawek CIT w Unii Europejskiej świadczy także wykres 1.

Wykres 1. Zmiany stawek CIT w UE-27, UE-25 i UE-13

Źródło: jak w tablicy 1.

Z przedstawionych danych odnoszących się do stawek CIT wynika, że niektóre kraje, zwłaszcza część krajów, które przystąpiły do UE w 2004 r., może być posądzona o stosowanie dumpingu podatkowego i konkurencji podatkowej, stąd determinacja krajów o wyższych stawkach CIT do ograniczenia tego – negatywnego ich zdaniem – zjawiska. Konkurencji podatkowej trudno jest jednak przypisać jednoznacznie cechy negatywne. Nie można wszakże nie zauważyć, że konkurencja jako taka jest czynnikiem dynamizującym jakikolwiek rodzaj działalności. Jednak rozkręcanie spirali konkurencji podatkowej może prowadzić do negatywnych skutków w zakresie nieefektywnej alokacji zasobów w gospodarce oraz/lub ograniczania dóbr publicznych dostarczanych przez poszczególne regiony (kraje, regiony, stany w krajach federalnych).

Analizując dane dotyczące CIT, warto też pamiętać, że kraje UE obniżając stawki CIT jednocześnie wycofywały się z ulg, zwolnień i innych preferencji podatkowych. Taka strategia podatkowa wynika z podstawowej wartości uznawanej przez Unię – zasady wolnej, uczciwej konkurencji. Formalne ograniczenia dla nadużywania podatku CIT do preferowania przedsiębiorstw i zakłócania funkcjonowania mechanizmu rynkowego wynikają z unijnego i krajowego ustawodawstwa dotyczącego pomocy publicznej.

Ograniczenia w stosowaniu preferencji w CIT skutkują niewielkimi różnicami pomiędzy nominalnymi a efektywnymi stopami podatkowymi¹⁵. W tablicy 4 przedstawione zostały dochody z podatków w krajach UE, w odniesieniu do PKB w krańcowych latach badanego okresu.

Dane zawarte w tablicy 4 mogą stanowić bardziej zobiektywizowaną podstawę do oceny zmian w podatkach. Okazuje się, że w krańcowych latach obserwowanego okresu obciążenia podatkami PKB są niemal identyczne. Nie da się zauważyć jakiejś prawidłowości, gdy chodzi o relacje pomiędzy podatkami bezpośrednimi a podatkami pośrednimi. Pewnym zaskoczeniem jest to, że pomimo znacznego obniżenia stawek w CIT, dochody z tego podatku w relacji do PKB nieznacznie wzrosły, chociaż ich wysokość w odniesieniu do PKB jest zdecydowanie niższa od dochodów z podatków pośrednich. Wy tłumaczenie wzrostu udziału, niewielkiego wprawdzie, ale jednak, leży we wspomnianej strategii podatkowej, polegającej na obniżaniu stawek CIT przy jednoczesnym ograniczaniu ulg i innych preferencji w tym podatku.

Tablica 4. Dochody podatkowe w relacji do PKB w 1995 r. i 2005 r.

Kraj	Dochody podatkowe		Podatki pośrednie		Podatek dochodowy od przedsiębiorstw	
	1995	2005	1995	2005	1995	2005
Austria	41,3	42,0	14,8	14,7	1,6	2,4
Belgia	43,8	45,5	12,9	13,9	2,3	3,4
Bułgaria	–	35,9	–	19,0	–	2,9
Cypr	26,7	35,6	11,4	17,1	4,0	5,4
Czechy	36,2	36,3	12,3	11,9	4,6	4,5
Dania	48,8	50,3	17,0	17,9	2,3	3,8
Estonia	37,9	30,9	13,9	13,5	2,4	1,4
Finlandia	45,7	43,9	14,2	14,1	2,3	3,3
Francja	42,7	44,0	16,0	15,8	1,8	2,4
Grecja	32,6	34,4	14,4	12,9	2,6	3,6
Hiszpania	32,7	35,6	10,7	12,5	1,9	3,9
Holandia	40,2	38,2	11,8	13,1	3,3	3,7
Irlandia	33,1	30,8	14,5	13,6	2,7	3,4
Litwa	28,6	28,9	12,4	11,5	2,1	2,1
Luksemburg	37,1	38,2	11,8	13,4	6,6	6,0
Łotwa	33,2	29,4	14,1	12,9	1,8	2,0
Malta	27,3	35,3	12,6	16,0	2,7	4,0

¹⁵ Por. S. Płóciennik, *Czas na reformę podatków od przedsiębiorstw*, Centrum Studiów Niemieckich i Europejskich im. W. Brandta, Uniwersytet Wrocławski, Komentarze nr 6 z 18.04.2006.

Niemcy	39,8	38,8	12,0	12,1	0,9	1,1
Polska	37,1	34,2	14,2	13,9	2,7	2,5
Portugalia	31,9	35,3	13,9	15,3	2,4	–
Rumunia	–	28,0	–	13,0	–	2,7
Słowacja	39,6	29,3	15,1	13,0	6,8	2,8
Słowenia	40,2	40,5	15,9	16,4	0,5	2,9
Szwecja	49,0	51,3	16,1	17,3	2,6	3,8
Węgry	41,6	38,5	17,9	15,8	1,9	2,1
Wielka Brytania	35,6	37,0	14,1	13,3	2,8	3,3
Włochy	40,1	40,6	12,4	14,5	3,3	2,3
Średnia dla UE	37,7	37,6	13,8	14,4	2,7	3,1

Źródło: jak w tablicy 1, s. 237, 238, 252.

W literaturze podkreśla się, że w ostatnich dziesięciu latach Unia Europejska dokonała radykalnych cięć w stawkach CIT w porównaniu ze Stanami Zjednoczonymi, w których efektywna stawka podatku dochodowego od przedsiębiorstw nie była w tym okresie w ogóle zmieniana i wynosi 38%¹⁶.

4. Istota i zakres harmonizacji podatków bezpośrednich

4.1. Podstawy prawne

Problematyka harmonizowania wielce zróżnicowanych systemów podatkowych została wyeksponowana przez Komisję Europejską w 1985 roku w ramach dokumentu zwanego Białą Księgą w Sprawie Utworzenia Rynku Wewnętrznego. Księga zawierała 282 propozycje środków mających na celu eliminację praktycznych, technicznych i podatkowych barier na drodze do utworzenia jednolitego wewnętrznego rynku. O determinacji KE świadczyć może fakt, że co roku przedkładała ona Radzie i Parlamentowi Europejskiemu raport o stanie realizacji wyznaczonych celów, a także to, że do końca 1992 roku zrealizowanych zostało około 95% zadań zawartych w Białej Księdze.

Idea harmonizacji bezpośrednich podatków dochodowych, zwłaszcza od przedsiębiorstw, od zysków kapitałowych pojawiła się w stosunkowo wczesnym okresie

¹⁶ D.J. Mitchell, *Corporate Taxes: America is Falling Behind*, Tax & Budget Bulletin, Cato Institute, no. 48, July 2007.

tworzenia ugrupowania gospodarczego UE. Ten kierunek prac został podjęty, jakkolwiek harmonizacja podatków bezpośrednich nie była przewidziana w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Przedmiot harmonizacji podatkowej był zawężony do podatków pośrednich. Co więcej, artykuł 93 TWE zawiera istotne ograniczenia co do zakresu harmonizacji nawet podatków pośrednich (obrotowego, akcyzy, innych pośrednich). Harmonizowanie podatków pośrednich może być podjęte po spełnieniu ważnych wymogów proceduralnych, zwłaszcza przy zachowaniu zasady jednomyślności uchwały Rady Europejskiej, także w tej materii podatkowej. Zasadniczym kryterium harmonizacji podatków pośrednich jest zapewnienie efektywnego funkcjonowania rynku wewnętrznego. W kwestiach podatkowych obowiązuje zasada subsydiarności (pomocniczości), której sens polega na tym, że Wspólnota może ingerować w sprawy integracyjne wtedy, gdy poszczególne kraje nie są w stanie zrealizować celów samodzielnie.

Traktat zawiera jednak artykuł 94, wedle którego ujednoczeniu powinny podlegać uregulowania prawne, wywierające bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, co może stanowić punkt wyjścia do prac nad harmonizacją podatków bezpośrednich. Podstawy prawne do działania na rzecz harmonizacji podatków bezpośrednich zawiera także artykuł 308 TWE, zgodnie z którym Rada Europy, na wniosek Komisji Europejskiej i po konsultacji z Parlamentem Europejskim może podjąć odpowiednie działania dla osiągnięcia jednego z celów, w ramach jednolitego rynku wewnętrznego. Wymaga to jednak m.in. respektowania zasady jednomyślności.

Harmonizacja podatków może być traktowana jako etap poprzedzający ujednoczenie podatków¹⁷. W takim ujęciu droga do ujednoczenia systemów podatkowych pokonywana byłaby następującymi etapami:

- różne systemy podatkowe;
- koordynacja podatkowa, która polega na konsultacji pomiędzy krajami oraz ustanowieniu luźnych postanowień w sprawach podstawy opodatkowania i stawek podatkowych;
- harmonizacja podatkowa regulowana aktami prawnymi (umowami, dyrektywami itp.), których respektowanie jest bezwarunkowe, jednak przewidziany tutaj jest pewien obszar swobody dla poszczególnych krajów, zwłaszcza co do wysokości stawek. Dobrym przykładem takiego zharmonizowania podatków jest VAT, w którym dla krajów członkowskich jest ustalana minimalna stawka podstawowa i minimalna stawka preferencyjna;
- jednolity system podatkowy.

Problem podatków bezpośrednich i ich znaczenie dla swobodnego przepływu pracy oraz kapitału był dostrzegany od wielu lat. Wyrazem tego były następujące opracowania i dokumenty:

- Raport Komisji Neumarka z 1962 r.,
- Memorandum Komisji Europejskiej z 1967 r.,

¹⁷ K. Czajkowska, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej*, www.biznespartner.pl.

- Memorandum Komisji Europejskiej z 1969 r.,
- Biała Księga w sprawie utworzenia Rynku Wewnętrznego z 1985 r.,
- Raport Rudinga z 1992 r.,
- Biała Księga w sprawie integracji stowarzyszonych krajów Europy Środkowej i Wschodniej z rynkiem wewnętrznym UE, która została przyjęta na szczycie Rady Europejskiej w Cannes w czerwcu 1995 roku,
- Kodeks w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw (Code of Conduct for Business Taxation),
- Dyrektywy Rady wydawane w różnych latach dotyczące zasad unikania podwójnego opodatkowania, opodatkowania oszczędności, dywidend, udziałów, podmiotów działających w różnych państwach Wspólnoty (wymienione na końcu artykułu),
- Dokument Roboczy: Wspólna podstawa opodatkowania przedsiębiorstw w UE z 27 lipca 2007 r.¹⁸

Obecnie dokonany zostanie przegląd stanu zharmonizowania podatków bezpośrednich według przedmiotu opodatkowania.

4.2. Zasada unikania podwójnego opodatkowania dochodów i majątku

Problemy podatkowe dla osób (podmiotów) zmieniających miejsce pracy i pobytu pomiędzy różnymi krajami nie są nowe, zwłaszcza gdy chodzi o unikanie podwójnego opodatkowania dochodów. Zasada unikania podwójnego opodatkowania realizowana jest poprzez umowy między poszczególnymi krajami. Dla wdrożenia w życie zasady unikania podwójnego opodatkowania istotną rolę odegrała OECD, która wypracowała tzw. umowę modelową, która ułatwia zawarcie porozumienia między konkretnymi krajami. Warto jednak zauważyć, że prace nad rozwiązaniem tej kwestii podjęte zostały jeszcze przez Ligę Narodów w 1921 r., w ich wyniku powstał pierwszy model konwencji dwustronnej, a następnie kolejne wersje umów (meksykańska w 1943 r., londyńska w 1946 r.). Dorobek tamtych prac został wykorzystany w pracach Komitetu Podatkowego OECD w 1963 r., których efektem był Projekt Konwencji o podwójnym opodatkowaniu dochodu i majątku. Ważnym wydarzeniem było przygotowanie przez Radę Społeczno-Gospodarczą ONZ w 1980 roku Modelu Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednak nie wszystkie kraje respektują ten model, a Stany Zjednoczone mają własny model umowy o podwójnym opodatkowaniu, stosowany od 1981 roku. Najnowsza Konwencja Modelowa OECD

¹⁸ O intensywności prac powołanej przez KE grupy roboczej świadczy m.in. fakt, że od pierwszego spotkania, które odbyło się 23 listopada 2004 r., grupa robocza spotykała się jeszcze dziesięciokrotnie, a następne dwunaste spotkanie przewidziane jest na grudzień 2007 r. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm).

pochodzi z 1996 r.¹⁹ Charakterystyczne również jest, że przestrzeganie zasady unikania podwójnego opodatkowania jest osiągnięte na mocy umów dwustronnych. Wyjątek stanowi Konwencja Nordycka zawarta między Danią, Finlandią, Szwecją, Islandią i Norwegią. Jest to – być może – prekursorskie rozwiązanie, w którym wszystkie kraje świata stosować będą jednolitą zasadę unikania podwójnego opodatkowania. Opracowanie Modelowej Konwencji OECD było też ważnym wydarzeniem dla harmonizacji opodatkowania w Unii Europejskiej, stąd przedstawione zostaną główne cechy. Konwencja przewiduje trzy sytuacje:

- 1) opodatkowanie w całości dochodu lub majątku powstałego w innym państwie;
- 2) państwa dzielą się między sobą dochodami z podatku, w różnych proporcjach w zależności od przedmiotu opodatkowania (dywidenda, odsetki od oszczędności bankowych);
- 3) państwo, na terenie którego powstał dochód lub majątek, nie może ich opodatkować (sprzedaż papierów wartościowych, należności licencyjne, stypendia studenckie)²⁰.

4.3. Podatek od zysków kapitałowych

Przedmiotem opodatkowania jest zysk wypłacany udziałowcom w formie dywidendy. Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa krajowe, to zasady opodatkowania regulowane są przez miejscowe prawo. Sprawa komplikuje się jednak w przypadku, gdy przedsiębiorstwa mają charakter ponadnarodowy, a udziałowcami (akcjonariuszami) są podmioty (obywatele) innych krajów. Podstawową przeszkodą swobodnego przepływu kapitału – pomiędzy krajami UE – mogą być niezharmonizowane przepisy podatkowe. Ich bezpośrednim skutkiem może być podwójne, czasami wielokrotne, opodatkowanie dochodów pochodzących z udziałów i dywidend.

Ogólne zasady opodatkowania dywidend oraz zysków z udziałów dla przedsiębiorstw wielonarodowych są określone ramami prawnymi w formie dyrektyw UE. Jednak poszczególne kraje mają pewną swobodę w tym zakresie, polegającą m.in. na wyborze metody poboru podatków. Stosowane są dwa sposoby opodatkowania. Pierwszy polega na opodatkowaniu zysku spółki i rezygnacji z opodatkowania akcjonariuszy i udziałowców. Drugie rozwiązanie polega na tym, że spółka nie płaci podatku od wypłacanego zysku, a obowiązek podatkowy spoczywa na akcjonariuszach i udziałowcach. Poszczególne kraje stosują różne rozwiązania.

¹⁹ Więcej na ten temat: J. Wyciślik, *Umowa modelowa OECD – Konwencja Modelowa o podatku dochodowym i podatku od kapitału*, Videograf II, Katowice 2000; K. Bany, *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodów i majątku OECD*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006.

²⁰ W praktyce stosuje się następujące środki unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania: a) środki jednostronne (unilateralne), b) środki dwustronne (bilateralne), c) środki wielostronne (multilateralne).

4.4. Opodatkowanie dochodów z oszczędności

Zharmonizowanie opodatkowania oszczędności pieniężnych lokowanych na rachunkach bankowych sprowadzało się do tego, aby obowiązująca zasada swobodnego przepływu kapitału pomiędzy krajami nie była naruszana przez krajowe przepisy podatkowe. Istota harmonizacji podatków od oszczędności nie polega więc na narzuceniu krajom członkowskim jednej stawki podatkowej. Przeciwnie – każdy kraj ma swobodę co do wysokości stawki podatkowej, jej zróżnicowania, np. ze względu na rodzaj lokaty, zaś dochody od oszczędności mogą być wyodrębnione z wszystkich dochodów osobistych albo włączone do tychże dochodów. Ideą zharmonizowania dochodów od oszczędności jest zapewnienie swobodnego lokowania oszczędności w kraju członkowskim UE przez nierezydentów, w kraju, w którym warunki lokowania są najkorzystniejsze z punktu widzenia oferowanego oprocentowania. Dochody z oszczędności lokowane przez nierezydentów danego kraju są transferowane do kraju zamieszkania (rezydenta) i podlegają jednokrotnemu opodatkowaniu według zasad opodatkowania kraju rezydenta²¹. Zasada ta obowiązuje wszystkie państwa członkowskie od 1 lipca 2005 r.

4.5. Harmonizacja opodatkowania fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zmiany udziału w różnych spółkach

Jeżeli chodzi o zharmonizowanie opodatkowania przedsiębiorstw ponadnarodowych w związku ze zmianami majątkowymi i organizacyjnymi, w sprawie tej Unia Europejska opracowała dwie dyrektywy²². Stosownie do dyrektywy traktującej o fuzjach, podziałach, wniesieniu majątku, zamianę udziału w spółkach, ewentualne nadwyżki wartości składników majątkowych nie stanowią podstawy do opodatkowania ani spółek, ani wspólników²³. Głównym argumentem za przyjętym rozwiązaniem jest zachęta, a przynajmniej nieobciążanie podatkami przedsiębiorstw ponadnarodowych wówczas, gdy podejmują one działania restrukturyzacyjne mające na celu poprawę pozycji konkurencyjnej spółki. Fuzja spółki lub jej podział mogą skutkować ujawnieniem tzw. cichych rezerw czy różnicy pomiędzy księgową wartością akty-

²¹ Dyrektywa 2003/48/UE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek. Dyrektywa jest częścią tzw. Pakietu podatkowego, który ma na celu eliminację przepisów szkodzących konkurencji podatkowej.

²² Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca Dyrektywę Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. UE L 58/26 z 4 marca 2005 r.

²³ Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich.

wów a wartością rynkową, jednak rezerwy te nie mają odzwierciedlenia w przepływie realnego pieniądza.

4.6. Harmonizacja opodatkowania w spółkach dominujących i zależnych różnych państw członkowskich

Kolejnym etapem na drodze harmonizacji podatków od przedsiębiorstw jest przyjęcie zasady niedyskryminacji podatkowej spółek mających siedzibę w kilku krajach członkowskich w związku z opodatkowaniem dywidend²⁴. Niedyskryminowanie podatkowe polega na tym, że opodatkowanie dywidend spółek międzynarodowych nie może być opodatkowane wyżej niż spółek krajowych. Respektowana jest reguła, że jeśli udział firmy matki w kapitale filii (firmy-córki) mającej siedzibę w innym kraju członkowskim wynosi przynajmniej 25%, to zysk transferowany na jej rzecz przez filię jest zwolniony z podatku.

Następne rozwiązanie polega na wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania zysku w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych²⁵.

Wypracowany został wspólny system opodatkowania w spółkach dominujących i zależnych różnych państw członkowskich z tytułu przychodów w postaci należności licencyjnych dokonywanych pomiędzy spółką matką a spółkami córkami²⁶. Płatności z tego tytułu są traktowane jako przepływy środków wewnątrz organizacji gospodarczej i powinny być wyłączone z opodatkowania u źródła, w przypadku gdy podmiot otrzymujący płatność znajduje się na terytorium UE.

5. Stan debaty o harmonizacji podatków bezpośrednich w Unii Europejskiej

Potrzebę harmonizowania podatków bezpośrednich dostrzeżono – jak już wspomniano – znacznie wcześniej, a w ostatnim czasie znalazło to wyraz w Strategii Lizbońskiej, w której wręcz potraktowano wspólną politykę podatkową Unii Europejskiej jako warunek podniesienia zdolności konkurencyjnej całego układu gospodarczego. Dotyczy to zwłaszcza polityki podatkowej wobec przedsiębiorstw²⁷.

²⁴ Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich.

²⁵ Konwencja Arbitrażowa 90/436/EWG w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych.

²⁶ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r.

²⁷ Więcej na temat polityki podatkowej, roli CIT w strukturze obciążeń podatkowych w krajach OECD w: K.A. Clausing, *Corporate tax revenues in OECD countries*, International Tax and Public Finance 2007, vol. 14, s. 115–133.

Potrzeba wypracowania wspólnego stanowiska w sprawie opodatkowania przedsiębiorstw znalazła też wyraz w tzw. Pakiecie Podatkowym (*Tax Package*), którego elementem jest Kodeks w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw (*Code of Conduct for Business Taxation*)²⁸. Znaczenie przyjętego w 1997 r. Kodeksu podatkowego polega na tym, że państwa członkowskie zobowiązały się do przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i rezygnacji z rozwiązań skutkujących szkodliwą konkurencją podatkową. Kodeks jest aktem porozumienia politycznego, gdyż nie ma on statusu formalnego. Mimo takiego statusu Kodeks miał doniosłe znaczenie dla harmonizacji podatków bezpośrednich, jednak trzeba podkreślić, że był on podpisany wówczas, gdy Unia Europejska liczyła tylko 15 państw. Problemy z konkurencją podatkową pojawiły się z całą ostrością dopiero po rozszerzeniu UE, od 1 maja 2004 r.

Najdalej idącym rozwiązaniem byłoby jednoczesne ujednoczenie zasad naliczania podatku od dochodów z działalności gospodarczej oraz zastosowanie jednolitych stawek tego podatku we wszystkich krajach. Problem polega na tym, że stawki podatkowe istniejące w poszczególnych krajach są informacją niepełną o rzeczywistych obciążeniach dochodów z działalności gospodarczej. Wynika to z istotnych różnic pomiędzy krajami co do zasad obliczania podstawy opodatkowania, stosowanych preferencji. Skutkuje to istotną różnicą pomiędzy nominalnymi a efektywnymi stawkami podatkowymi²⁹. Zakres różnic w metodach obliczania ostatecznej podstawy opodatkowania wyznacza skalę problemu.

Harmonizacja podatków w ogóle jest przedsięwzięciem trudnym, gdyż istnieje szereg argumentów przeciw takiej koncepcji, jak też wiele argumentów przemawiających za podjęciem takiego wysiłku³⁰.

Jeżeli chodzi o kontrargumenty przeciwko harmonizacji, to należy wskazać następujące:

- po pierwsze, dalszą utratę suwerenności w polityce finansowej lokalnej (krajowej), co ogranicza możliwości oddziaływania państwa na procesy gospodarcze, a zwłaszcza społeczne. Zharmonizowanie zasad obliczania podstawy opodatkowania oraz przyjęcie jednolitych stawek (stawki) oznacza w istocie przekazanie prerogatyw podatkowych instytucji ponadnarodowej, w konkretnym przypadku – Unii Europejskiej. W takiej sytuacji każdy z krajów musi dokonać analizy kosztów i korzyści;

²⁸ **Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a Code of Conduct for Business Taxation**, Official Journal C 00, 6.01.1998, p. 0002–0005.

²⁹ Metodologię liczenia stawek efektywnych można znaleźć w pracy: H. Immervoll, *Average and Marginal Effective Tax Rates Facing Workers in the EU. A Micro-Level of Analysis of Levels, Distribution and Driving Factors*, OECD, DELDSA/ELSA/WD/SEM(2004)4.

³⁰ N. Gaetan, *Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Economy. Economic Papers, no. 250, European Commission, Brussels, June 2006, s. 2–45.

- po drugie, różne modele społeczne, które determinują różne potrzeby finansowe państwa³¹;
- po trzecie, uwarunkowania historyczne, czyli czynniki, które kształtowały krajowe systemy podatkowe;
- po czwarte, nierówność konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami działającymi wyłącznie na rynku wewnętrznym w porównaniu z przedsiębiorstwami, które działają w wielu krajach Wspólnoty.

Najbardziej zaawansowana jest dyskusja oraz prace logistyczne nad wprowadzeniem wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania (*Common Consolidated Corporate Tax Base*). Projekt pojawił się w 2001 r.

Znaczenie tego projektu związane jest z obowiązującą w teorii i praktyce regułą, zgodnie z którą dochód podlega opodatkowaniu w miejscu jego wytworzenia. Respektowanie tej zasady napotyka istotne trudności wobec nasilających się procesów integracyjnych i globalizacyjnych. Stąd też przyjęcie wspólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania CIT przyniosłoby następujące korzyści:

- transgraniczne wyrównywanie strat,
- eliminację trudności podatkowych przy restrukturyzacji spółek międzynarodowych.

Zdecydowana wola przyspieszenia prac nad ujednocnieniem polityki podatkowej, zwłaszcza wobec przedsiębiorstw, została wyrażona – jak już zaznaczono – w Strategii Lizbońskiej. W konsekwencji Komisja Europejska, stosunkowo szybko, bo już w 2001 r. wskazała podstawowy kierunek zmian w opodatkowaniu przedsiębiorstw – wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania dla działających na skalę europejską przedsiębiorstw. Wskazano wówczas na dalsze korzyści płynące z tego rozwiązania:

- redukcja kosztów ponoszonych przy porównywaniu 15 wówczas systemów podatkowych,
- rozwiązanie trudnego problemu cen transferowych (przynajmniej w ramach układu gospodarczego),
- możliwość kompensacji i porównywalnej konsolidacji zysków i strat na poziomie UE,
- ułatwienia restrukturyzacji przedsiębiorstw ponadnarodowych,
- eliminacja ryzyka podwójnego opodatkowania dywidend, gdyż spółki bazujące na CCC TB nie płaciłyby żadnych dywidend³².

³¹ Poglębiona analiza krajów znajdujących się w różnej sytuacji fiskalnej zawarta jest w: H. Cremer, F. Gahvari, *Tax Evasion, Fiscal Competition and Economic Integration*, *European Economic Review* 2000, vol. 44.

³² Por. P. Selera, *Koncepcja wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla osób prawnych*, *Prawo i Podatki Unii Europejskiej*, nr 4, kwiecień 2007, s. 38.

6. Próby harmonizacji bazy podatkowej

O skali trudności, przed jakimi stanęły kraje UE, świadczy analiza kwestii spornych, nawet przy zawężeniu harmonizacji do bazy podatkowej CIT, nie wspominając już o stawkach w tym podatku.

Analizę tych trudności rozpoczniemy od kwestii fundamentalnych:

Po pierwsze – opór niektórych krajów przeciwko ujednoczeniu bazy podatkowej wynika stąd, że poprzez takie lub inne wyliczenie bazy podatkowej³³, dany kraj może w sposób ukryty prowadzić politykę gospodarczą – w przypadku podatku od dochodów pochodzących z działalności gospodarczej, i politykę społeczną – w przypadku opodatkowania dochodów osobistych. Jeżeli chodzi o politykę gospodarczą, to rzecz sprowadza się do tego, że preferencje polegające na ustaleniu większej liczby tytułów pozwalających zaliczyć wydatki przedsiębiorstw do kosztów uzyskania przychodów, co zmniejsza podstawę opodatkowania. Zauważyć tutaj można „substytucyjność” unormowań prawnych w stosunku do ulg i zwolnień podatkowych, które są zaliczane do pomocy publicznej, a ta z kolei podlega ograniczeniom przez prawo UE i prawo krajowe;

Po drugie – możliwość naruszenia zasady uczciwej konkurencji pomiędzy przedsiębiorstwami działającymi wyłącznie na rynku wewnętrznym w stosunku do przedsiębiorstw ponadnarodowych, gdyby te ostatnie w wyniku stosowania ujednoczonych zasad obliczania podstawy podatkowej odnosiły korzyści;

Po trzecie – pozostawienie swobody wyboru podstawy opodatkowania według CCC TB lub według zasady krajowej stanowiłoby również podstawę zakwestionowania koncepcji CCC TB z punktu widzenia zasad wolnej konkurencji, gdyż pozycja spółek decydujących się na jedną z opcji skutkuje innymi obciążeniami fiskalnymi.

Niezależnie od tych trudności o charakterze zasadniczym, pojawia się szereg kwestii szczegółowych, ale o znaczeniu istotnym dla całego przedsięwzięcia. Ich sens sprowadza się właśnie do metody ustalania podstawy opodatkowania stosowanej w danym kraju. Analiza empiryczna prowadzi do wniosku, że metody te są istotnie zróżnicowane, co oczywiście tłumaczy motywy przedsięwzięcia. Rzecz w tym, że ujednoczenie podstawowych kategorii kształtujących podstawę opodatkowania, a więc przychodu oraz kosztu uzyskania przychodu nie jest przedsięwzięciem łatwym. Trudności wynikają nie tylko z różnego prawodawstwa podatkowego, ale także z zasad rozliczeń transakcji wpływających na te wielkości oraz zasad ewidencji.

W wielu krajach (np. w Polsce) stosowana jest podwójna rachunkowość – dla celów bilansowych i dla celów podatkowych. Oznacza to, że są różne definicje dla przychodów, kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji nie udało się, jak do tej

³³ Interesujące wyniki badań empirycznych nad skutkami ujednoczenia bazy podatkowej dla ponadnarodowych spółek przedstawili: C. Fuest, T. Hemmelgarn, F. Ramb, *How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals*, *International Tax and Public Finance* 2007, vol. 14, s. 605–626.

pory, uzgodnić wspólnotowych pozytywnych definicji tych kategorii. Zastosowane zostało tutaj rozwiązanie negatywnej selekcji pozycji kosztów, które nie mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

O zróżnicowanym podejściu krajowych systemów podatkowych świadczy dobitnie przykład znanej międzynarodowej spółki branży cukierniczej Cadbury. Jest to brytyjska spółka matka posiadająca większościowy pakiet w irlandzkiej spółce córce. Na tym tle powstał spór pomiędzy władzami brytyjskimi a Cadbury. Źródło sporu tkwi w istotnych różnicach w stawkach opodatkowania CIT w Wielkiej Brytanii (30%) i w Irlandii (10% w okresie, którego dotyczył spór). Stosownie do prawodawstwa brytyjskiego aparat skarbowy ma prawo kontrolować spółki zagraniczne (CFC – *controlled foreign companies*). Zgodnie z tym prawem przy opodatkowaniu dochodu spółki dominującej, podstawą opodatkowania jest także dochód spółki zależnej, mającej siedzibę w innym kraju (w tym wypadku – Republice Irlandii). Przypadek Cadbury jest o tyle ciekawy, że pomiędzy spółkami nie doszło do transferu dochodów. Motywy władz brytyjskich były jasne – ochrona finansów krajowych przed utratą dochodów budżetowych. Zgodnie z prawodawstwem brytyjskim spółka dominująca jest zobowiązana do zapłacenia podatku, jeżeli kwota należnego podatku wynosi mniej niż trzy czwarte podatku, który byłby zapłacony w Zjednoczonym Królestwie. System ten zobowiązuje spółkę do zapłaty różnicy pomiędzy podatkiem uiszczonym za granicą a podatkiem, jakiemu podlegałaby w siedzibie spółki rezydenta (Wielka Brytania). Od reguły tej są wyjątki, jeżeli kontrolowana spółka zagraniczna wpłaca 90% dochodu na rzecz spółki – rezydenta, albo gdy spełnione są warunki tzw. testu motywacji (czyli że u podłoża działania spółek nie leży sztuczne działanie, mające na celu nieuczciwy transfer zysków). Sprawa Cadbury oparła się o Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS). Stanowisko wstępne w tej sprawie przedstawił rzecznik generalny ETS, zwracając uwagę, że założenie spółki w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych nie może być podstawą stosowania zasady CFC. Zasadę tę można stosować tylko wówczas, gdy działalność spółki ma charakter fikcyjny, sprowadza się do wpisania do rejestru. Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wyrokiem z 12 września 2006 r. podtrzymał stanowisko wyrażone przez rzecznika. Co więcej, w uzasadnieniu napisano, że przepisy brytyjskie dotyczące kontrolowanej spółki zagranicznej (CFC) stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu prawa wspólnotowego³⁴. Trybunał wskazał jednak, że cytowane prawodawstwo krajowe może być stosowane tylko wówczas, gdy nie istnieją fizyczne dowody na działalność spółki zależnej, innymi słowy, że mamy do czynienia z działalnością pozorowaną w celu uchylecia się od zapłacenia należnego podatku.

Znaczenie wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wykracza – rzecz jasna – poza przypadek Cadbury, gdyż podobne zasady są stosowane np. we Francji, Niemczech, Danii. Wyrok ten ma więc duży ciężar gatunkowy dla procesu harmonizacji podatków bezpośrednich.

³⁴ Komunikat Prasowy nr 72/06 z 12 września 2006 r. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-196/04.

7. Perspektywy harmonizacji podatków bezpośrednich – próba oceny

Koncepcja przyspieszenia harmonizacji podatków bezpośrednich ma szansę stopniowej realizacji, ale na razie tylko w odniesieniu do podatku CIT. Unia Europejska przedstawi w roku 2008 projekt ujednoczenia zasad kształtowania bazy opodatkowania dochodów od korporacji. Projekt ten przewiduje, że przedsiębiorstwa będą miały możliwość wyboru zaproponowanej przez UE zasady ustalania podstaw opodatkowania albo stosowanie dotychczasowej zasady obowiązującej w kraju, w którym prowadzona jest działalność gospodarcza. Uczynienie pierwszego kroku w kierunku harmonizacji może być jednak niewystarczające, gdyż zmiana zasad obliczania podstawy opodatkowania CIT w gruncie rzeczy oznacza zmianę (wzrost albo spadek) obciążenia fiskalnego. Na trudne do przewidzenia skutki związane z jednolitą bazą podatkową nakładać się będą skutki zróżnicowanych stawek podatkowych. Jest zatem wielce wątpliwe, aby projekt ujednoczenia zasady obliczania podstawy opodatkowania zakończył się rychłym powodzeniem. Wielka Brytania, Irlandia, Litwa, Łotwa, Słowacja, Cypr, Malta nie wyrażają zgody na tę propozycję, chociaż prawdopodobnie państwa te kierują się różnymi motywami. Problem polega jednak na tym, że linia sporu w sprawie harmonizacji podatków bezpośrednich nie przebiega tylko pomiędzy krajami starej Unii (UE-15) a nowymi, przyjętymi do UE w 2004 r. Kontrowersje zauważalne są także wewnątrz bogatych krajów³⁵. Takie kraje jak Niemcy i Francja, których potrzeby fiskalne są wysokie w związku dużymi wydatkami socjalnymi dążą do harmonizacji CIT i ustalenia stawki na poziomie 30%, podczas gdy inne bogate kraje jak Holandia, Austria, Szwecja są temu przeciwne, mimo że kraje te mają stosunkowo wysoką stawkę opodatkowania CIT (dwa pierwsze 25%, zaś Szwecja 28%). Wynika to najprawdopodobniej z tego, że kraje te posiadają atrakcyjne podatkowe rozwiązania szczegółowe, które przyciągają inwestorów zagranicznych³⁶. Z kolei ujednoczenie i zasad, i stawek równocześnie jest perspektywą zupełnie odległą w czasie. Realistycznie podchodząc do zagadnienia sukcesem byłoby przyjęcie minimalnej stawki podatkowej, co w pewnym stopniu ograniczałoby negatywne skutki konkurencji podatkowej. Warto też zwrócić uwagę nie tylko na fiskalne skutki proponowanych zmian, rozumiane jako spadek lub wzrost dochodów budżetu państwa. Ujednoczenie podstawy opodatkowania zmniejszyłoby koszty transakcyjne, które ponoszą korporacje w związku z obsługą prawną rozliczeń podatkowych. Jednakże rozpoczęcie procesu harmonizacji CIT od dwóch opcji dla przedsiębiorstw pociągnęłoby za sobą konieczność rozbudowania administracji skarbowej, która rozliczałaby CIT według dwóch równoległe stosowanych zasad. Zwraca się też uwagę na fakt, że istnienie dwóch opcji ustalania podstawy opodatkowania skutkować może zakłada-

³⁵ Por. G.R. Zodrow, *Tax Competition...*, s. 651–657.

³⁶ Por. M. Bytof, *Cadbury a sprawa polska na tle polityki podatkowej Unii*, *Gazeta Prawna* z 17 lipca 2006 r.

niem fikcyjnych międzynarodowych struktur organizacyjnych w celu zmniejszenia obciążenia podatkowego³⁷.

Szansę na harmonizację CIT są ściśle uzależnione od zakresu swobody władz krajowych w sferze innych podatków. W szczególności chodzi tutaj o podatek od dochodów osobistych (PIT), który może i powinien być podstawowym narzędziem podatkowym państwa w realizacji określonej polityki społecznej³⁸. Jeżeli tak, to rozwiązanie takie wyklucza – nie tylko zresztą z tego względu – koncepcję podatku liniowego PIT, gdyż podatek liniowy nie stwarza warunków do pełnienia roli narzędzia oddziaływania na procesy społeczne. Oznacza to, że warunkiem ujednoczenia zasad opodatkowania oraz ujednoczenia stawek CIT jest istnienie zróżnicowanego podatku PIT ze względu na stawki podatkowe (skale), stosowane preferencje przez poszczególne kraje. Tylko takie podejście umożliwi postęp w harmonizacji podatku od przedsiębiorstw, pozostawiając znaczną autonomię podatkową poszczególnym krajom. Jest to o tyle ważny argument, że właśnie opór ze strony rządów hamuje harmonizację podatków bezpośrednich. Jest on po części uzasadniony także tym, że państwa należące do Unii Europejskiej dostrzegają pewne wady z utraty autonomii polityki monetarnej oraz w znacznej części polityki fiskalnej. Ujednoczenie zasad obliczania podstawy CIT oraz stawek jest też wskazane z tego względu, że uczyniłoby politykę podatkową danego państwa bardziej przejrzystą z punktu widzenia zasad udzielania przedsiębiorstwom pomocy publicznej. Sprowadzałaby się ona wyłącznie do wydatków z budżetu państwa (funduszy publicznych). Ograniczenia co do pomocy publicznej nie obowiązują w przypadku podatku od dochodów osobistych. Polityka społeczna państwa mogłaby być wspomagana polityką w zakresie stawek podatków pośrednich, a zwłaszcza VAT, gdyż podatek ten jest wprawdzie zharmonizowany, ale poszczególne kraje mają stosunkowo dużą swobodę kształtowania wpływów z tego tytułu, stosownie do potrzeb finansowych państwa. Pomimo tego, że podatki pośrednie powinny być neutralne dla procesów integracyjnych, to jednak teza ta jest także kwestionowana³⁹. Należy też dostrzegać, że zróżnicowanie w podatkach od dochodów osobistych również wpływa na prowadzenie działalności gospodarczej w jednolitym ugrupowaniu gospodarczym. Zniesienie barier administracyjnych w przepływie pracowników niewątpliwie skutkuje decyzjami o podejmowaniu pracy w krajach o korzystniejszych warunkach opodatkowania dochodów osobistych, a także o lep-

³⁷ Por. E. Matyszewska, *Trudno będzie opracować jednolite zasady dla UE*, Gazeta Prawna z 26 czerwca 2007 r.

³⁸ Por. też P.B. Sørensen, *Company Tax...*, s. 106.

³⁹ Z analiz prowadzonych przez Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym w Warszawie wynika, że szybka harmonizacja podatków pośrednich wywołuje negatywne skutki dla wzrostu gospodarczego, prowadzi do dyskryminacji obywateli i przedsiębiorstw mniej rozwiniętych krajów, wydłuża i wypacza ideę pomocy strukturalnej. Do wniosków takich doszli autorzy porównując politykę podatkową Polski, Czech i Słowacji – z jednej strony, z polityką Grecji, Hiszpanii, Irlandii – z drugiej strony (*Zbyt szybka harmonizacja zaszkodziła rozwojowi gospodarczemu*, Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym, informacja prasowa, Warszawa, 29 czerwca 2006 r.).

szych usługach publicznych i społecznych oferowanych przez dane państwo. Przepływ pracy żywej z kolei wywiera wpływ na dochody państwa z podatków pośrednich, na oszczędności krajowe, na konkurencję na rynku pracy itd.

W konkluzji można więc stwierdzić, że poza skromną dotychczas harmonizacją, do której zaliczyć trzeba zwłaszcza postęp w respektowaniu zasady unikania podwójnego opodatkowania, postęp w zakresie rezygnacji z podatku przy restrukturyzacji przedsiębiorstw (spółek) ponadnarodowych, szybszy postęp w harmonizacji wymusi – jak sędzę – mechanizm rynkowy, czyli konkurencja podatkowa, zwłaszcza w zakresie CIT, niż aktywność polityczna. Inaczej mówiąc, zmiany podatkowe, które są atrybutem władzy, będą wymuszane przez mechanizmy rynkowe. Nie oznacza to, że zalecana jest bierność administracji krajowych i unijnych w tym obszarze⁴⁰.

8. Wnioski dla Polski

1. Wszelkie zmiany w systemie podatkowym, w tym w podatku dochodowym od osób prawnych, powinny być poprzedzone szczegółowymi analizami, przynajmniej z dwóch punktów widzenia:

- a) potrzeb finansowych państwa,
- b) skutków dla podatników.

Na zmiany w każdym „dużym podatku” należy zawsze patrzeć w kontekście funkcjonowania całego systemu podatkowego kraju. Jest to ważne nie tylko dlatego, aby uniknąć kryzysu finansów publicznych, ale także dlatego, że Polska nie może ignorować kryterium fiskalnego zawartego w traktacie z Maastricht.

2. Harmonizacja podatków bezpośrednich jest nieunikniona, jednak będzie to proces długotrwały. Z przytoczonych badań wynika, że zbyt pospieszna harmonizacja przynosi negatywne skutki dla wzrostu gospodarczego. Wątpliwym rozwiązaniem jest jednak prymitywny dumping podatkowy. Przedmiotem harmonizacji w pierwszym rządzie powinny być podatki dochodowe od działalności gospodarczej.

3. Harmonizacja powinna dotyczyć w pierwszym rządzie ujednoczenia zasad obliczania podstawy opodatkowania, gdyż zróżnicowanie zasad w tym zakresie może wypaczać istotnie rzeczywiste ciężary podatkowe wynikające z różnych stawek (skal) podatkowych. Z empirii wynika, że nawet przy znacznie wyższych stawkach podatkowych niektóre kraje są dla inwestorów zagranicznych bardziej atrakcyjne, właśnie ze względu na stosowane w rachunkowości podatkowej różne zasady, które skutkują niższą bazą (podstawą) opodatkowania. Jest to kwestia ważna wobec fundamentalnej zasady poboru podatku u źródła. Polska powinna aktywnie brać udział w pracach agend UE przygotowujących zmiany w tym zakresie.

⁴⁰ Pozytywnym przykładem jest koncepcja spółki europejskiej, związana z dążeniem Unii do wyrównywania szans małych i średnich przedsiębiorstw ponadnarodowych w konkurencji z dużymi korporacjami międzynarodowymi. Zasady zostały uregulowane w październiku 2001 r., przy zachowaniu *vacatio legis* na 3 lata.

4. Drażliwą sprawą jest obniżanie stawek CIT. Polska decydując się na pogłębienie dumpingu podatkowego (ostatnio zrobiły to Czechy obniżając stawkę do 15%) powinna rozważyć negatywne skutki takiej decyzji dla funkcjonowania Unii Europejskiej. Nie sądzę, aby nadmierna autonomia podatkowa w odniesieniu do opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej służyła integracji europejskiej. Lepszym rozwiązaniem jest aktywność naszego kraju w pracach nad harmonizacją stawek podatkowych oraz stopniowym ich wyrównywaniu. W niedającej się przewidzieć przyszłości podatek od dochodów z działalności gospodarczej powinien zaniknąć, pod warunkiem że zyski będą przeznaczane na inwestycje. Do rozważenia jest natomiast znacznie łagodniejsze opodatkowanie dochodów pochodzących z dywidend w celu zwiększenia zainteresowania społeczeństwa działalnością spółek.

5. Nie sądzę, aby właściwym kierunkiem zmian w polskim systemie podatkowym była likwidacja podatku od zysków giełdowych, gdyż preferowane byłyby zyski spekulacyjne, a dyskryminowane dochody z pracy, dochody z działalności gospodarczej. Natomiast za słuszne należałoby uznać zniesienie podatku od oszczędności pieniężnych ludności lokowanych w bankach, gdyż zwiększyłyby to szansę na ich mobilizowanie i przeznaczanie na finansowanie wzrostu gospodarczego.

6. Pilną sprawą jest prawne zagwarantowanie respektowania zasady unikania podwójnego opodatkowania dochodów, zarówno osobistych, jak i z działalności gospodarczej. Konieczność szybkiego działania w tym zakresie wynika z rozwoju transgranicznych podmiotów gospodarczych oraz znoszenia barier w dostępie do rynku pracy, czego skutkiem są migracje zarobkowe. Dodatkowym argumentem za szybkim uregulowaniem tych kwestii jest rosnąca rola fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zmiany udziału w różnych spółkach.

7. Konieczne jest więc całościowe podejście do zagadnienia unikania podwójnego opodatkowania, co wymaga ze strony Polski przegłędnięcia zawartych dotychczas umów dwustronnych, dokonania w nich zmian – stosownie do Konwencji Modelowej OECD z 1996 roku, zawarcia umów z nowymi krajami.

8. Niezależnie od potrzeb harmonizacji podatków równie pilne jest uszczelnianie polskiego systemu podatkowego, gdyż do pełnej harmonizacji podatków w Unii Europejskiej daleko, a oszustwa podatkowe, bez względu na ich formę (np. ceny transferowe), naruszają zasadę równości podatkowej i powodują wzrost ciężarów podatkowych bieżących lub przyszłych (wzrost długu publicznego).

Literatura

1. Baldwin R., Krugman P., *Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation*, European Economic Review 2004, no. 48
2. Bany K., *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodów i majątku OECD*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2006
3. Bjorvatn K., Schjelderup G., *Tax Competition and International Public Goods*, International Tax and Public Finance 2002, no. 9
4. Borowski J., *Polska i UGW: optymalny obszar walutowy?*, Materiały i Studia NBP 2000, nr 115
5. Bytof M., *Cadbury a sprawa polska na tle polityki podatkowej Unii*, Gazeta Prawna z 17 lipca 2006 r.

6. Clausing K.A., *Corporate tax revenues in OECD countries*, International Tax and Public Finance 2007, vol. 14
7. Cremer H., Gahvari F., *Tax Evasion, Fiscal Competition and Economic Integration*, European Economic Review 2000, vol. 44
8. Fuest C., Hemmelgarn T., Ramb F., *How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationales*, International Tax and Public Finance 2007, vol. 14
9. Gaetan N., *Corporate Tax Competition and Coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?*, European Economy. Economic Papers, no. 250, European Commission, Brussels, June 2006
10. Immervoll H., *Average and Marginal Effective Tax Rates Facing Workers in the EU. A Micro-Level of Analysis of Levels, Distribution and Driving Factors*, OECD, DELDSA/ELSA/WD/SEM(2004)4
11. Keen M., Lahiri S., Raimondos-Møller P., *Tax Principles and Tax Harmonization under Imperfect Competition: A Cautionary Example*, European Economic Review 2002, vol. 46
12. Kennen P.B., *A Theory Optimum Currency Areas – An Eclectic View, in Monetary Problem of International Economy*, ed. by R. Mundell and A. Swoboda, Chicago University Press, Chicago 1969
13. McKinnon R.J., *Optimum Currency Areas*, American Economic Review 1963, vol. 53
14. Mintz J., *Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance*, International Tax and Public Finance 2004, no. 11
15. Mundell R., *Optimum Currency Areas*, American Economic Review 1961, vol. 51, no. 4
16. Mundell R., *Monetary theory: interest, inflation and growth in the world economy*, Pacific Palisades, Calif. Goodyear 1971
17. Płóciennik S., *Czas na reformę podatków od przedsiębiorstw*, Centrum Studiów Niemieckich i Europejskich im. W. Brandta, Uniwersytet Wrocławski, Komentarze nr 6 z 18.04. 2006.
18. P. Selera, *Koncepcja wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla osób prawnych*, Prawo i Podatki Unii Europejskiej, nr 4, kwiecień 2007
19. P.B. Sørensen, *Company Tax Reform in the European Union*, International Tax and Public Finance 2004, no. 11
20. *Taxation trends in the European Union. Main results*, Eurostat Statistical Book, 2007 edition
21. Weiner J., *Would Introducing Formula Apportionment in the European Union Be a Dream Come True or the EU's Worst Nightmare?*, Ifo Studien 2002, 48(4)
22. Wildasin D., *Fiscal Competition in Space and Time*, Journal of Public Economics 2003, no. 87
23. Wilson J.D., *Mobile Labor, Multiple Tax Instruments, and Tax Competition*, Journal of Urban Economics 1995, no. 38
24. Wilson J.D., *Theories of Tax Competition*, National Tax Journal, June 1999, no. 52(2)
25. Wyciśłok J., *Umowa modelowa OECD – Konwencja Modelowa o podatku dochodowym i podatku od kapitału*, Videograf II, Katowice 2000
26. Zodrow G.R., *Tax Competition and Tax Coordination in the European Union*, International Tax and Public Finance 2003, no. 10
27. Zodrow G.R., *Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies*, International Tax and Public Finance, vol. 13, no. 2/3, May 2006
28. Zodrow G.R., Gugl E., *International Tax Competition and Tax Incentives for Developing Countries* (w:) J. Alm, J. Martinez-Vasquez, M. Rider (red.), *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, Spring 2006
29. Zodrow G.R., *Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies*, International Tax and Public Finance 2006, no. 13
30. Zodrow G.R., Mieszkowski P., Pigou ?, Tiebout ?, *Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods*, Journal of Urban Economics 1986, no. 19
31. Zodrow G.R., *Reflections on the Economic Theory of Local Tax Incentives*, State Tax Notes vol. 28, no. 10, 9 June 2003

Wykaz wybranych aktów prawnych

1. Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. WE L 225 z 20 sierpnia 1990 r., s. 0001–0005
2. Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. WE L 225 z 20 sierpnia 1990 r., s. 0006–0009
3. Konwencja Arbitrażowa 90/436/EWG w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych; Dz. Urz. WE L 225 z 20 sierpnia 1990 r., s. 00010–00025
4. Rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE).
5. Komunikat w sprawie eliminacji barier podatkowych na rynku wewnętrznym UE z 2001 roku (Towards an Internal Market without Tax Obstacles; A Strategy for providing companies with consolidated corporate tax base for the EU-wide activities Brussels, 23.10.2001 COM (2001) 582 final)
6. Dyrektywa 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodu z oszczędności w formie odpłatności odsetkowych na obszarze Wspólnoty, dotycząca wyłącznie nierezydentów; Dz. Urz. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r.
7. Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r.
8. Dyrektywa Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. UE L 007 z 13 stycznia 2004 r., s. 0041–0044
9. Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca dyrektywę Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dz. Urz. UE L 58/26 z 4 marca 2005 r.

(Streszczenie)

Celem artykułu jest zabranie głosu w toczącej się obecnie debacie o harmonizacji systemu podatkowego w krajach Unii Europejskiej. Główny nurt rozważań koncentruje się na harmonizacji podatków bezpośrednich, zwłaszcza podatków od przedsiębiorstw, jako istotnym warunku wzmacniającym proces integracji Unii Europejskiej. W początkowym etapie dyskusji naukowej na temat warunków integracji, jak również praktycznych działań w celu stworzenia ugrupowania gospodarczego, ograniczały się do harmonizacji podatków pośrednich (tj. VAT, akcyza). Rozszerzenie Unii Europejskiej, jak też globalizacja dostarczyły nowych doświadczeń. Państwa, które dołączyły do UE w roku 2004 r., prowadzą politykę konkurencji podatkowej i fiskalnego dumpingu. To sprowokowało stare kraje Unii Europejskiej, szczególnie Niemcy i Francję do protestu przeciwko tym praktykom. Argumenty na rzecz harmonizacji zostały wzmocnione w tym sensie, że idea wspólnej polityki podatkowej została silnie wyeksponowana w Strategii Lizbońskiej (2000), jako warunek wzmocnienia pozycji konkurencyjnej UE w gospodarce światowej. Harmonizacja polityki podatkowej, przede wszystkim w zakresie podatków bezpośrednich, jest poważnym wyzwaniem teoretycznym i praktycznym. Argumenty za i przeciw harmonizacji zostały wyeksponowane w artykule. Trudności związane są m.in. z różnymi metodami obliczania bazy podatkowej, wielkości dochodu do opodatkowania, kosztu uzyskania dochodu, stosowanymi w różnych krajach UE. Występuje też silne zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych. Ponadto podatkowa (fiskalna) strategia jest silnie powiązana z modelem socjalnym i polityką społeczną prowadzoną przez każdy kraj. Pod tym względem są duże różnice pomiędzy krajami należącymi do UE. Harmonizacja polityki w za-

kresie podatków bezpośrednich będzie długim i trudnym procesem, zostanie raczej wymuszona przez mechanizm rynkowy (konkurencję podatkową) niż będzie osiągnięta w wyniku konsensusu politycznego. Tezie tej nie przeczy fakt, że nad ujednoczeniem CIT od wielu lat pracuje Grupa Robocza UE, której rezultaty są częściowo znane, a pełna wersja projektu zostanie zaprezentowana w 2008 r.

Tytuł angielski

(Summary)

The aim of this article is to present a contemporary debate on the harmonization of the tax system within European Union countries. The main consideration is devoted to direct taxes, especially taxes on corporate income, as a crucial point for strengthening the processes of EU integration. In contrast, in the initial stages of scientific debate on integration, as well as in practical activity related to the preparations for the functioning of this economic group, the harmonization of implicit (indirect) taxes (like VAT, excise), was a satisfactory condition. The enlargement of the EU as well as globalization has provided new experience. New member States (since 2004) have targeted their tax policy toward tax competition and fiscal dumping. This provoked the old members, especially Germany and France, to protest these bad practices. For this reason the work on harmonization was accelerated, in the sense that an idea on common tax policy was strongly exposed in the Lisbon Strategy (2000) as a precondition for strengthening the competitiveness position of the EU in the global economy. Harmonization of tax policy, first of all with regard to direct taxes, is a very brave challenge from a theoretical and from a practical point of view. The arguments pro and contra are discussed in this paper. The difficult starting point of harmonization is exposed. The difficulties are connected with different methods of quantifying the tax base, income, tax cost, etc., as well as different levels of tax rates. Besides that, the tax (fiscal) strategy is strongly related to the social model and policy led by each country. In this regard there are big differences between countries belonging to the EU. This means that harmonization of policy in the area of direct taxes will be rather a long and difficult process, even though the results of the Working Group acting within EU units will be presented in 2008.