

*Agnieszka Drews**

KONKURENCJA PODATKOWA WŚRÓD KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ W POKRYZYSOWEJ RZECZYWISTOŚCI GOSPODARCZEJ

Z a r y s t r e ś c i: Heterogeniczność krajowych systemów podatkowych wpływa nie tylko na poziom i kierunek wymiany międzynarodowej, lecz także na przepływ czynników produkcji. Zasadniczo, różnice te rzutują także na decyzje przedsiębiorców o lokalizacji działalności gospodarczej. Wysokość i zakres obciążeń podatkowych może zatem utrudniać podjęcie optymalnych decyzji dotyczących rozpoczęcia inwestycji i kooperacji międzynarodowej w danym kraju. Współczesny kryzys finansowy i wiążące się z nim pogorszenie sytuacji finansowej większości gospodarek, wymusiło na rządach krajowych podjęcie działań dostosowawczych, w tym m.in. dokonanie zmian w stosowanej polityce fiskalnej. Celem głównym artykułu jest komparacja wybranych podatków w kontekście panującej konkurencji podatkowej w krajach Unii Europejskiej (UE). Przedstawiono także zakres zmian pokryzysowych w polityce fiskalnej oraz obecną strukturę systemów podatkowych państw wspólnotowych.

S ł o w a k l u c z o w e: konkurencja podatkowa, kryzys finansowy, podatki, PIT, CIT, VAT.

K l a s y f i k a c j a J E L: L 21

WSTĘP

Dysproporcje w poziomie opodatkowania osób fizycznych, działalności gospodarczej, czy poszczególnych towarów i usług występujące w państwach członkowskich Unii Europejskiej mają kluczowe znaczenie dla funkcjonowania i rozwoju jednolitego rynku wewnętrznego. Rynek unijny ma na celu zapewnienie swobodnego przepływu kapitału, siły

* Adres do korespondencji: Agnieszka Drews, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Zarządzania Przedsiębiorstwem, ul. Gagarina 13a, 87-100 Toruń, e-mail: agnieszkadrews90@gmail.com;

roboczej, towarów i usług w całej UE, niczym w obrębie jednego kraju [europa.eu, 2016]. Aby zrealizować tak założony cel wspólnotowy, konieczne jest zapewnienie neutralności systemów podatkowych państw członkowskich, w taki sposób, by kapitał został najefektywniej wykorzystany¹ [Suwalski, 2010, s. 345].

Problematyka dotycząca zjawiska konkurencji podatkowej jest tematem niejednokrotnie poruszonym w debacie publicznej, nie tylko przez dyplomatów i dziennikarzy, ale również w kręgach przedsiębiorców, ekonomistów oraz prawników. Współczesna gospodarka międzynarodowa jest systemem o silnych powiązaniach pomiędzy danymi państwami, w następstwie czego nieustannie toczy się „walka” o napływ kapitału, który ma docelowo przyczynić się do rozwoju danej gospodarki. Jednym z najczęściej wymienianych komponentów decydującym o atrakcyjności inwestycyjnej państwa jest system podatkowy, dlatego też ciężko jest odebrać krajom wspólnotowym prawo do realizowania wewnętrznej polityki podatkowej optymalnej z punktu widzenia ich potrzeb i możliwości [Sossnowski, 2011, s. 104]. Poszczególne państwa mogą rywalizować między sobą nie tylko wysokością stóp podatkowych, ale również kosztami siły roboczej, cenami zasobów naturalnych, poziomem infrastruktury, czy ułatwieniami dla zakładania i prowadzenia działalności gospodarczej [Krajewska, 2012, s. 135]. Tworzenie zróżnicowanych zachęt inwestycyjnych w poszczególnych krajach jest niezwykle ważne w odbudowie potencjału konkurencyjnego gospodarek dotkniętych ostatnim kryzysem finansowym.

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie wybranych podatków pośrednich i bezpośrednich, jako elementu konkurencji podatkowej stosowanego w krajach Unii Europejskiej. Artykuł stanowi również próbę ukazania zakresu zmian pokryzysowych, które miały miejsce w systemach fiskalnych państw wspólnotowych. W pracy wykorzystano studia literaturowe z dziedzin: finansów międzynarodowych, podatków i konkurencji podatkowej, a także dokonano analizy danych wtórnych zawartych w raportach tematycznych Komisji Europejskiej, publikacjach firmy KPMG oraz w bazie statystycznej Eurostatu.

1. ROLA POLITYKI PODATKOWEJ W CZASIE KRYZYSU

Kryzys finansowy stanowi nieodłączny element każdego systemu gospodarczego. Wraz z ekspansją gospodarek wzrastała nie tylko liczba, ale również skala i zasięg kryzysów [Adamczyk, 2012, s. 18]. W literaturze przedmiotu pojęcie kryzysu przedstawiane jest w dwojaki sposób [Filar, Rzońca, Wójtowicz, 2007, s. 239-240]:

¹ tzn. był przenoszony do państw o wyższej stopie zwrotu przed opodatkowaniem, a nie do krajów o niższych ciężarach fiskalnych.

- jako załamanie gospodarcze, będące następstwem błędnych decyzji władz w zakresie polityki monetarnej, fiskalnej czy budżetowej, bądź też wywołane działaniami spekulantów lub
- jako naturalne wahania gospodarcze uwarunkowane przebiegiem cyklu koniunkturalnego danego kraju.

Współczesny kryzys finansowy, którego pierwsze symptomy pojawiły się w Stanach Zjednoczonych w 2007 roku, bliższy jest pierwszej definicji omawianego pojęcia. Błędy decyzyjne, krach na rynku nieruchomości, sekurytyzacja kredytów hipotecznych, załamanie rynku finansowego i w konsekwencji pęknięcie bańki spekulacyjnej w USA, w znaczący sposób wpłynęło także na pogorszenie stanu finansów publicznych większości państw europejskich².

Konstrukcja systemu podatkowego, stanowiącego fundamentalny instrument fiskalny, ma duże znaczenie w czasie dekonunktury – przyczynia się bowiem do przeciwdziałania recesji, a co za tym idzie możliwości szybszego wyjścia ze stagnacji gospodarczej. Łagodzenie części negatywnych wstrząsów odbywać się może bez ingerencji rządów, poprzez tzw. automatyczne stabilizatory koniunktury (ASK)³, bądź też poprzez wprowadzenie zmian w stosowanej polityce fiskalnej⁴. Jednym ze standardowych przykładów ASK są progresywne podatki dochodowe, które w czasie znaczącego ożywienia gospodarczego zmniejszają tempo wzrostu zagregowanego popytu, a w czasie recesji ograniczają jego spadek. Polityka fiskalna w Unii Europejskiej w większym stopniu bazuje na systemie automatycznych stabilizatorów koniunktury [Szołno-Koguc, Twarowska, 2014, s. 293].

Występowały jednak sytuacje, kiedy rządy państw decydowały się na wykorzystanie polityki dyskrecjonalnej i wprowadzenie tzw. pakietów antykryzysowych, polegających m.in. na dofinansowaniu podmiotów zagrożonych upadłością⁵. Analogicznie, w pierwszych latach regresu w krajach wspólnotowych w związku ze znacznym zmniejszeniem udziału dochodów podatkowych w PKB, podjęto odpowiednie działania w zakresie uelastycznienia niektórych rozwiązań. Efekty były zauważalne już od roku 2010 – dzięki poszerzeniu bazy podatkowej w wielu krajach nastąpił wzrost dochodów fiskalnych [Samojlik, 2012, s. 314].

² poprzez tzw. efekt „zarażania”, oznaczający sytuację, gdy kryzys w gospodarce jednego kraju może wywołać zaburzenia w innym kraju.

³ element polityki fiskalnej, który ogranicza skalę wahań produkcji w zależności od fazy cyklu koniunkturalnego w jakiej znajduje się dana gospodarka.

⁴ stosowane wyłącznie w sytuacji głębokiej recesji.

⁵ instytucje zagrożone pochodziły najczęściej z sektora finansowego.

System podatkowy, oprócz właściwości stabilizacyjnych, może również niekorzystnie wpływać na zachowania podmiotów rynkowych – przyczyniając się jednocześnie do spotęgowania nierównowag stanowiących podwaliny impasu gospodarczego. Przykładowo, w niektórych państwach stosowano prerogatywę korzystania z obcych źródeł finansowania w odniesieniu do finansowania kapitałowego [IMF, 2009, s. 26]. Takie uprzywilejowanie w polityce podatkowej może prowadzić do nadmiernego zadłużania się przedsiębiorstw, co powoduje zachwianie gospodarcze prowadzące do kryzysu.

Zmiany realiów rynkowych, wynikające z występowania kolejnych etapów kryzysu, wymusiły na organach wspólnotowych określenie wytycznych dotyczących narzędzi umożliwiających optymalne wykorzystanie potencjału stabilizacyjnego polityki fiskalnej. Początkowo, w rekomendacjach zalecano inicjację działań zwiększających wydatki publiczne oraz działań obniżających podatki. Jednakże, biorąc pod uwagę obecny stan finansów publicznych wielu krajów, władze opowiadają się raczej za zacieśnieniem polityki fiskalnej, niż jej luzowaniem [Ciżkowicz, Opala, Rzońca, 2012, s. 125]. W tym miejscu godzi się podkreślić, iż samo ograniczenie poziomu wydatków publicznych, bez optymalizacji obciążeń podatkowych, nie wystarczy do osiągnięcia stabilizacji finansowej gospodarek. Akceleracja aktywności ekonomicznej inwestorów zagranicznych stanowi nieodzowny element rywalizacji współczesnych narodów o kapitał i impuls rozwojowy, przekładający się bezpośrednio na generowanie wpływów podatkowych i w ostateczności ożywienie gospodarcze danego państwa. Wybrany aspekt konkurencji podatkowej poświęcono kolejne rozdziały niniejszej publikacji.

2. KONKURENCJA PODATKOWA – UJĘCIE TEORETYCZNE

Konkurencja podatkowa jest zjawiskiem powszechnie obecnym w gospodarce światowej zarówno w wymiarze wewnętrznym (między regionami w danym państwie), jak i zewnętrznym (między poszczególnymi krajami). Mimo to, w literaturze przedmiotu niewiele miejsca poświęcono na uniwersalne zdefiniowanie tego pojęcia (zob. tabela 1). Konkurencja podatkowa może przybierać różne formy – z reguły, opiera się jednak na obniżeniu wysokości stawek podatkowych, w taki sposób, by osiągnąć określone korzyści gospodarcze [Burak, 2005, s. 1].

Tabela 1. Przegląd wybranych definicji konkurencji podatkowej

C. Tiebout	„mechanizm sprzyjający rozwojowi gospodarki, przypominający konkurencję doskonałą, w której państwa konkurują stopami podatkowymi mobilnych czynników produkcji, w taki sposób, by osiągnąć równowagę między przepływami czynników produkcji i wpływami podatkowymi”
G. Zodrow, P. Mieszkowski	„zjawisko niepożądane, które prowadzi do spadku stóp opodatkowania poniżej poziomu optymalnego społecznie, a w efekcie prowadzi do dostarczania przez państwo zbyt małej ilości dóbr publicznych”
J. Wilson	„niekooperatywne wyznaczanie stawek podatkowych przez niezależnych od siebie rządzących, zmierzające do alokacji osób, przedsiębiorstw i kapitału, w regionach reprezentowanych przez tych rządzących”
A. Krajewska, S. Krajewski	„obniżanie stawek podatku lub wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych w celu pobudzenia aktywności gospodarki lub zwiększenia atrakcyjności kraju, jako miejsca potencjalnych lokat kapitału zagranicznego”
D. North	„część historycznej ścieżki pisanych i niepisanych zmian instytucjonalnych, które ciągle ewoluują”
L. Oręziak	„stosowanie takich działań z zakresu polityki podatkowej, w wyniku których kraje oddziałują wzajemnie na siebie”

Źródło: [Tiebout, 1956, s. 416], [Zodrow, Mieszkowski, 1986, s. 357], [Wilson, 1999, s. 270], [Krajewska, Krajewski, 2005, s. 101], [North, 2006, s. 70], [Oręziak, 2008, s. 2].

Jak wynika z powyższej tabeli, zagadnienie konkurencji podatkowej może mieć wydźwięk stricte pozytywny (koncepcja C. Tiebouta), ściśle negatywny (wg. G. Zodrowa, P. Mieszkowskiego), bądź też neutralny. Zgodnie z pierwszym ujęciem – mobilne czynniki produkcji przemieszczają się do krajów o niższych ciężarach fiskalnych, chyba, że stosunkowo wysokie obciążenia podatkowe są rekompensowane adekwatnym poziomem zaopatrzenia w dobra publiczne [Bryndziak, 2013, s. 112]. Takie migracje wpływają na stymulację wzrostu gospodarczego i napływ kapitału zagranicznego. Przeciwnicy powyższego stanowiska, argumentują, iż obniżenie podatków przekłada się na zmniejszenie wpływów budżetowych w i efekcie na ograniczenie redystrybucyjnej funkcji państwa [Winer, Hettich, 2004, s. 3]. Dodatkowo, wskazuje się na ryzyko wystąpienia między krajami konkurencji w zakresie „sztucznego” obniżania stawek podatkowych⁶, które w ostateczności mogłoby doprowadzić do ustanowienia stawek

⁶ tzw. „wyścig do dołu” – pojęcie sformułowane przez niemieckiego ekonomistę H. W. Sinn’a.

zerowych. Jednakże, obserwacja tendencji dotyczących: obciążeń fiskalnych, ich udziału w PKB oraz wysokości podatków nie wskazuje na realne zagrożenie obniżania stawek fiskalnych do zera.

Jednocześnie, należy zauważyć, iż po przyłączeniu kraju do UE, system podatkowy stał się jedną z nielicznych konstrukcji, pozostających w gestii organów wewnętrznych państw członkowskich. Struktura polityki fiskalnej stanowi bowiem wymierny impuls dla rodzimych i zagranicznych inwestorów. Ważne jednak, by przedmiotem rywalizacji podatkowej była konkurencja poprzez podatki (tzw. *pełzająca*), a nie o podatki (tzw. *nieuczciwa*). Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny wskazuje, iż *pełzająca* konkurencja podatkowa polega na odpowiednim kształtowaniu zasad i skal opodatkowania, uwzględniając zmiany zachodzące w otoczeniu lub będące odpowiedzią na działania innych państw. Owy proces przejawia się stopniowymi obniżkami stawek podatkowych, dzięki czemu przedsiębiorstwa dysponują większymi dochodami, które mogą przeznaczyć na inwestycje i rozwój. Z kolei *nieuczciwa* konkurencja podatkowa polega na gwałtownej obniżce stawek podatkowych i jednoczesnym stosowaniu szeregu ulg i zwolnień, w celu bezwzględnego zatrzymania przedsiębiorstw w pojedynczym kraju [KES, 2002, s. 73].

Fundamentalnym wnioskiem płynącym z literatury przedmiotu, dotyczącym zagadnienia konkurencji podatkowej, jest fakt, iż zróżnicowanie stawek podatkowych w poszczególnych krajach powoduje możliwość przemieszczania się zasobów do krajów o niskich obciążeniach podatkowych. Jednakże, należy pamiętać, że sama stawka podatkowa ma mniejsze znaczenie w porównaniu do elastyczności systemu fiskalnego, rejestru wydatków, które mogą stanowić koszty uzyskania przychodu, czy też możliwości rozłożenia płatności w czasie [Furman, 2012, s. 170]. Zagadnienie konkurencji podatkowej, zdaniem autorki, należy postrzegać przez pryzmat szans dla danej gospodarki, uwzględniając jednocześnie możliwe negatywne konsekwencje stosowanych rozwiązań.

3. ZAKRES ZMIAN POKRYZYSOWYCH W SYSTEMACH PODATKOWYCH PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

W niniejszej części pracy przedstawiono porównanie wysokości stawek: podatku dochodowego od osób prawnych (CIT – z ang. *Corporate Income Tax*), podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT – z ang. *Personal Income Tax*), oraz podatku od towarów i usług (VAT – z ang. *Value Added Tax*) we wszystkich krajach wspólnotowych. Wybrano te podatki pośrednie i bezpośrednie, które są głównie brane pod uwagę przy wyborze lokalizacji nowych inwestycji. Dodatkowo, opracowanie wzbogacono o zestawienie szczegółowe stawek podatkowych i składek ubezpieczeniowych stosowanych obecnie w państwach członkowskich. W dalszych analizach, zmiany wysokości obciążeń fiskalnych,

ze względu na występujące uwarunkowania historyczno-gospodarcze przedstawione zostaną w podziale na kraje tzw. „starej 15stki”, które pierwotnie tworzyły UE oraz na kraje „nowej Unii”, które zasiły szeregi wspólnotowe po akcesji w 2004r.

Jeszcze 25 lat temu, w przeważającej części światowych gospodarek stawki CIT przewyższały poziom 40%. Wprowadzenie w latach 80. ubiegłego wieku znaczących zmian systemowych poskutkowało w kolejnych dekadach obniżeniem poziomu opodatkowania przedsiębiorstw przeciętnie o 10 punktów procentowych. W trakcie przeobrażania się europejskich systemów fiskalnych, dostrzeżono kilka zjawisk rzutujących na obecny kształt obciążeń podatkowych [Gryczuk, 2010, s. 1]:

- wystąpiło przesunięcie głównego źródła wpływów budżetowych z podatków bezpośrednich (głównie CIT) na pośrednie (w szczególności VAT). Owa tendencja wynikała z większej mobilności kapitału wobec konsumpcji.

- rozpoczęto mechanizm stopniowego zmniejszania nominalnego poziomu podatku dochodowego od osób fizycznych. Powyższy proces był powiązany z poszerzeniem bazy i podstawy opodatkowania, a także z postępującą międzynarodową konkurencją podatkową.

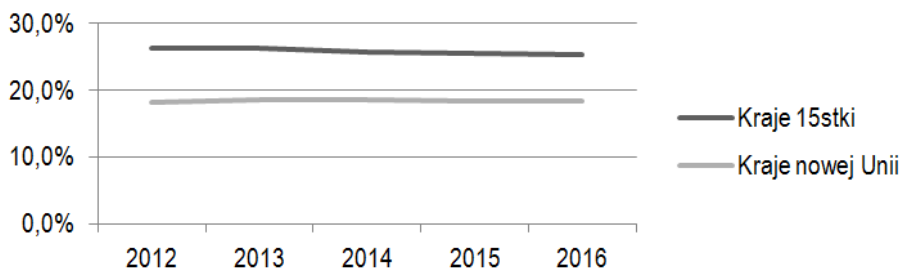
- podatek CIT stał się istotnym instrumentem polityki gospodarczej w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Wiele państw oferuje system ulg i zwolnień podatkowych dla firm rozpoczynających działalność przykładowo w obrębie stref uprzywilejowanych.

Od 2013 r. w krajach Unii Europejskiej widoczna jest spadkowa tendencja wysokości podatku CIT (zob. wykres 1). Kraje 15stki od początku integracji cechowały się wyższymi stopami nominalnymi podatku dochodowego od przedsiębiorstw w porównaniu z krajami nowej Unii (średnio 25-26% wobec 18-19%). Wyjątek stanowi Irlandia, której od roku 2000 inne kraje zarzucały stosowanie nieuczciwej konkurencji podatkowej – stawka CIT wynosi tam średnio połowę stawki stosowanej w państwach założycielskich. Najwyższy poziom podatku dochodowego od osób prawnych w grupie państw 15stki posiada Francja (33,33%), a najniższy Irlandia (12,5%). Z kolei w krajach nowej Unii najwyższy CIT występuje na Malcie (35%), a najmniejszy ciężar podatkowy odczuwają przedsiębiorcy w Bułgarii (10%)

W pokryzysowej rzeczywistości gospodarczej zmiany w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych polegały przede wszystkim na zawężeniu bazy podatkowej. Osiem krajów 15stki pozostawiło poziom CIT na niezmiennym poziomie – tylko w Grecji zwiększono jego poziom z 20% w 2012r. do 29% w 2016r. W sześciu państwach obniżono stawkę CIT przeciętnie o 5 punktów procentowych. Jeżeli chodzi o zmiany w stawce nominalnej w krajach nowej Unii, to wystąpiły tylko w trzech

miejscach. Na Cyprze i w Słowacji podniesiono stawki podatku dochodowego od przedsiębiorstw, a w Estonii go obniżono.

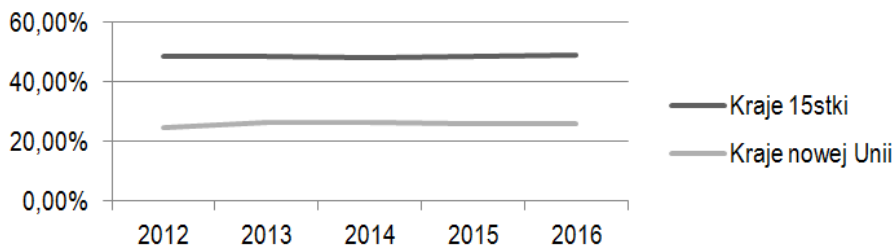
Wykres 1. Średnia stopa nominalna podatku CIT w krajach europejskich



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Odwrotna tendencja występuje w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych (zob. wykres 2). Od 2013 r. w krajach Unii Europejskiej widoczny jest minimalnie rosnący trend wysokości nominalnej stawki PIT. Analogicznie jak w przypadku podatku CIT, jednak w zdecydowanie większym wymiarze, kształtuje się wysokość stawek w krajach 15stki wobec krajów nowej Unii. Rekordowe stawki w najwyższym progu podatkowym występują w krajach skandynawskich – Szwecji, Danii i Finlandii, gdzie poziom opodatkowania przekracza 50%. Wynika to jednak ze stosowanego w tych państwach modelu „państwa opiekuńczego” i wiążących się z nim wysokich kosztów funkcjonowania.

Wykres 2. Średni poziom nominalny PIT w najwyższym progu podatkowym



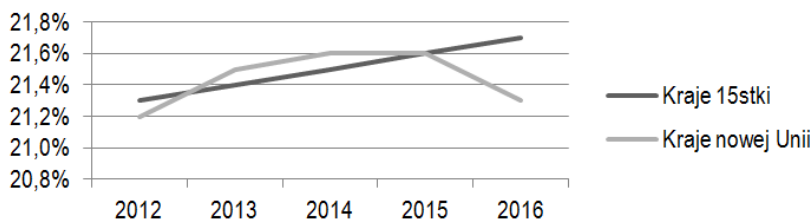
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Najniższa stawka PIT występuje we Włoszech i osiąga 43%. We wszystkich krajach 15stki podatek PIT ma charakter progresywny. W wyniku wahań gospodarczych aż 1/3 państw założycielskich zdecydowała się na podniesienie

maksymalnej stopy nominalnej PIT. W większości pozostał on jednak na dotychczasowym poziomie, a jedynie w dwóch przypadkach (Wielka Brytania i Hiszpania) uległ zmniejszeniu. Analizując stopę nominalną podatku PIT w krajach nowej unii – oscyluje ona w granicach od 10% w Bułgarii do 50% na Słowenii. Podatek w siedmiu krajach ma charakter liniowy, tzn. obowiązuje jedna stawka dla wszystkich obywateli, a w sześciu państwach PIT jest progresywny. Podobnie jak w poprzedniej grupie, w ośmiu państwach kryzys nie wpłynął na zmianę wysokości podatku PIT. W Estonii i na Łotwie obniżono jego stopę nominalną, a w trzech państwach ją podniesiono.

Ostatnim porównywanym podatkiem jest VAT, który stanowi główne źródło dochodów budżetu większości państw europejskich. W tym przypadku różnice pomiędzy wartościami średnimi dla krajów 15tki i nowej unii są niewielkie, bo nie przekraczają jednego punktu procentowego (zob. wykres 3). Warto zauważyć jednak, że w krajach założycielskich z roku na roku średnia stawka VAT-u nieznacznie rośnie. Większość krajów wspólnotowych wprowadziła reformy w zakresie VAT-u w analizowanych latach. Zmiany opierały się zarówno na zwiększeniu stawki podatku, jak i na rozszerzeniu bazy podatkowej.

Wykres 3. Średni poziom stopy standardowej VAT w państwach wspólnotowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostatu.

Najwyższe stawki podstawowe VAT obowiązują w Danii i Szwecji – po 25%, a najniższe w Luksemburgu – jedynie 17%. W przypadku krajów założycielskich, w pokryzysowej rzeczywistości 2/3 z nich nie zmieniło wysokości stawki podatku VAT, a pięć krajów (Finlandia, Francja, Grecja, Luksemburg i Włochy) w ciągu analizowanych lat podwyższyły nieznacznie stopę standardową. Biorąc pod uwagę kraje nowej Unii, od pozostałych zdecydowanie odbiega wysokość stawki na Węgrzech, osiągając poziom 27%. Najniższa stopa standardowa występuje z kolei na Malcie. Zbliżona tendencja widoczna jest w zakresie zmian w latach pokryzysowych. W 9 krajach podatek stawka podatku VAT pozostała na dotychczasowym poziomie. W Rumunii zdecydowano się na obniżenie VAT-u, aż o 4 punkty procentowe w analizowanym okresie, a w trzech państwach podniesiono stopę standardową.

Poza określeniem charakteru zmian w systemach podatkowych w pierwszych latach pokryzysowych, warto wspomnieć również o liczbie zmian w zakresie

omawianych podatków w latach 2014-2015. Większość państw członkowskich w dalszym ciągu przeprowadza reformy i dostosowania fiskalne do występujących uwarunkowań ekonomicznych oraz własnych możliwości. Rekordzistą w liczbie zmian w obrębie analizowanych podatków są Hiszpania (50), Grecja (20) i Irlandia (15), czyli kraje borykające się z następstwami kryzysu do dnia dzisiejszego. Jeżeli chodzi o kraje nowej Unii, to tutaj liczba zmian w ostatnich latach odbywała się znacznie na mniejszą skalę. Najwięcej zmian wprowadziło najmłodsze państwo wspólnotowe (Chorwacja: 13), a tylko jedną modyfikację podatkową zastosowano na Cyprze i Litwie. Zdecydowanie największa liczba zmian w obu grupach państw dotyczyła podatku PIT.

Konsekwencje kryzysu finansowego, zmiany w opcjach politycznych w poszczególnych krajach, zakres i liczba wprowadzonych zmian fiskalnych oraz szereg czynników wewnętrznych i zewnętrznych przyczyniły się do obecnej konstrukcji systemów podatkowych w państwach Unii Europejskiej (zob. tabela 2).

Tabela 2. Struktura krajowych systemów podatkowych w Unii Europejskiej w 2015r.

Kraj /Stawka podatkowa	PIT		VAT	CIT		Składka ubezpieczeniowa	
	Nominalna*	Liczba progów podatkowych	Standardowa	Nominalna	Dla MSP	Pracodawca	Pracownik
KRAJE UE-15							
AUSTRIA	50%	3	20%	25%	-	21,73%	18,07%
BELGIA	50%	5	21%	33%** (+7,54%)	+	34,70%	13,07%
DANIA	55,4%	2	25%	23,5%	-	380 DKK	8,00%
FINLANDIA	52,4%	5	24%	20%	-	20,98%	8,45%
FRANCJA	49%	5	20%	33,3%	+	11,29-40,63%	14,22%
GRECJA	42%	3	23%	29%	-	24,56%	15,50%
HISZPANIA	46%	5	21%	28%	+	29,90%	6,35%
HOLANDIA	52%	3	21%	25%	-	18,08%	28,15%
IRLANDIA	48%	2	23%	12,5%	-	10,75%	4,00%

LUKSEMBURG	44%	19	17%	21%** (+13,75%)	-	12,77- 15,3%	12,95%
NIEMCY	45%	3	19%	29,7%** (+0,83%)	-	19,33%	20,23%
PORTUGALIA	48%	5	23%	21%** (+8,5%)	+	23,75%	11,00%
SZWECJA	57%	2	25%	22%	-	31,42%	7,00%
WIELKA BRY- TANIA	45%	3	20%	20%	-	12,00%	13,80%
WŁOCHY	43%	5	22%	31,4%	-	32,08%	9,48%
KRAJE UE-13							
BULGARIA	10%	1	20%	10%	-	18,10%	12,90%
CHORWACJA	40%	3	25%	20%	-	17,20%	20,00%
CYPR	35%	4	19%	12,5%	-	7,80%	7,80%
CZECHY	22%	1	21%	19%	-	34,00%	11,00%
ESTONIA	20%	1	20%	20%	-	33,80%	1,60%
LITWA	15%	1	21%	15%	+	30,80%	9,00%
ŁOTWA	23%	1	21%	15%	+	23,53%	10,50%
MALTA	35%	3	18%	35%	-	10,00%	10,00%
POLSKA	32%	2	23%	19%	-	16,26%	13,71%
RUMUNIA	16%	1	24%	16%	-	22,75%	16,50%
SŁOWACJA	25%	2	20%	22%	-	35,20%	13,40%
SŁOWENIA	50%	4	22%	17%	-	16,10%	22,10%
WĘGRY	16%	1	27%	19%	+	27,00%	18,50%

* maksymalny poziom stawki podatkowej

** do stawki nominalnej podatku należy doliczyć dodatkowe obciążenia (m.in.: regionalne, solidarnościowe, wyznaniowe itp.)- wartości średnie obciążeń umieszczono w nawiasie

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hemmelgarn, Sloan, 2015, s. 12-138].

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na kolumnę dotyczącą podatku dochodowego CIT dedykowanego sektorowi małych i średnich przedsiębiorstw (MSP). Jest to niezwykle ważny element, ponieważ sektor ten jest dominującą formą prowadzenia działalności gospodarczej we współczesnym świecie. Obniżony podatek z pewnością ułatwia podjęcie decyzji o ewentualnym utworzeniu i prowadzeniu tego typu działalności. W krajach 15stki, specjalny podatek CIT dla MSP występuje tylko w Belgii, Francji, Hiszpanii i Portugalii. Natomiast w krajach nowej unii jest on stosowany wyłącznie na Litwie, Łotwie i Węgrzech. Jednakże, w pozostałych krajach mogą występować specjalne ulgi, bądź zwolnienia podatkowe dla MSP, które nie są ustawowo określone, dlatego też nie zostały ujęte w tym zestawieniu. Przykładowo są to preferencje podatkowe (ulgi/zwolnienia) stosowane w specjalnych strefach ekonomicznych.

PODSUMOWANIE

Ostateczna ocena międzynarodowej konkurencji podatkowej jako zjawiska wyłącznie pozytywnego, bądź też negatywnego jest niemożliwa. Z powodu narastającej mobilności kapitału i postępującego procesu globalizacji, temat ten będzie nadal obecny w debacie publicznej. System podatkowy, będący endogenicznym narzędziem polityki fiskalnej wykorzystywanym przez kraje wspólnotowe, przyczynił się do absorpcji negatywnych szoków gospodarczych występujących w czasie kryzysu finansowego. Zróżnicowanie wysokości podatków, jak i obowiązującej polityki fiskalnej stanowi jeden z elementów oceny atrakcyjności inwestycyjnej kraju, który przekłada się na wysokość bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Niezależność fiskalna jest bardziej istotna dla krajów nowej Unii, które charakteryzują się mniejszą innowacyjnością i wykorzystywanymi rozwiązaniami technologicznymi w porównaniu do krajów założycielskich. Z drugiej jednak strony, poziom zadłużenia krajów unijnych połączony z trudną sytuacją budżetową, skutkuje potrzebą zwiększenia poziomu dochodów budżetowych za pośrednictwem ograniczenia wydatków publicznych i zwiększenia obciążeń fiskalnych. Istnieje wysokie prawdopodobieństwo, iż władze poszczególnych państw w najbliższym interwale czasowym zaczną wprowadzać nowe formy opodatkowania, generujące dodatkowe wpływy do budżetu. Jednym z przykładów nowego obciążenia pokryzysowego jest podatek bankowy wprowadzony już w 14 gospodarkach wspólnotowych, w tym od 2016 r. również w Polsce.

LITERATURA

- Bryndziak S., (2013), *Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych*, Acta Universitatis Lodzianis „Folia Oeconomica”, nr 279, Łódź.

- Burak K., (2005), *Konkurencja podatkowa*, Biuro Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, nr 1152, Warszawa.
- Cizkowicz P., Opala P., Rzońca A., (2012), *Rola systemu podatkowego przed, w trakcie i po kryzysie finansowym*, „Ruch Prawniczy. Ekonomiczny i Socjologiczny”, zeszyt 1, rok LXXIV, Poznań.
- Denis C., Hemmelgarn T., Sloan B., (2015), *Taxation trends in the European Union. Data for the UE Member States, Iceland and Norway*, Eurostat Statistical Books, Komisja Europejska, Luksemburg.
- Filar D., Rzońca A., Wójtowicz G. (red.), (2007), *Ekonomia po polsku*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Furman L., (2012), *Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego w świetle wybranych stawek podatkowych*, „Zarządzanie i Finanse”, numer 4, część 1, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Grycuk A., (2010), *Podatek CIT jako narzędzie polityki gospodarczej*, Infos, nr 4/74, Biuro Analiz Sejmowych, Warszawa.
- International Monetary Fund, (2009), *Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy*, Washington.
- Komitet Ekonomiczno-Społeczny, (2002), *Opinion of the Economic and Social Committee on „Fiscal competition and its impact on company competitiveness”*, Dz. Urz. 2002, C 149, Bruksela.
- Krajewska A., (2012), *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa.
- Krajewska A., Krajewski S., (2005), *Wpływ systemu podatkowego w Polsce, transformujących się gospodarkach, Unii Europejskiej na konkurencyjność gospodarki* [w:] Piasecki R. (red.), *Konkurencyjność gospodarki Polski, SWSPiZ*, Łódź.
- North, (2006), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Oficjalny Portal Unii Europejskiej, https://europa.eu/european-union/topics/single-market_en [08.11.2016].
- Oręziak L., (2008), *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego Warszawie, Warszawa.
- Samojlik B., (2012), *O potrzebie elastyczności systemu podatkowego ze względu na jego funkcje stabilizacyjne w dobrych i złych czasach* [w:] Alińska A., *Eseje o stabilności finansowej*, CeDeWu, Warszawa.
- Sosnowski M., (2011), *Problemy konkurencji podatkowej w Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 40, Szczecin.
- Suwalski K., (2010), *Efektywny poziom opodatkowania przedsiębiorstw w krajach Unii Europejskiej*, Studia Lubuskie, tom VI, Sulechów.
- Szołno-Koguc J., Twarowska M., (2014), *Kierunki zmian pokryzysowych w systemach podatkowych w krajach Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne cz. 1 Finanse – problemy – decyzje”, nr 198, Katowice.
- Tiebout C., (1956), *A pure theory of local expenditures*, “Journal of Political Economy”, vol. 64, no 5, Chicago.
- Wilson J., (1999), *Theories of tax competition*, “National Tax Journal”, vol. 52, Washington.
- Winer S.L., Hettich W., (2004), *Structure and Coherence in the Political Economy of Public Fi-*

nance,” Oxford Handbook of Political Economy”, vol. 16, Oxford.

Zodrow G., Mieszkowski P., (1986), *Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods*, “Journal of Urban Economics”, vol. 19, New York.

TAX COMPETITION AMONG EUROPEAN UNION COUNTRIES IN THE POST-CRISIS ECONOMIC REALITY

Abstract: Diversity of national tax systems have a significant impact not only on the level and direction of international trade, but also on the flow of production factors. Basically, the differences are projecting also on business decisions on the location of economic activity. The height and extent of the tax burden may therefore hinder make optimal decisions regarding the commencement of investment and international cooperation in the country. Contemporary financial crisis and binding with it worsening financial situation of most economies, forced national government to take adaptation measures, including making changes in the applied fiscal policy. The main objective of this article is the comparison of selected tax in the context of the prevailing tax competition in the European Union (EU). It describes the extent of the changes in the post-crisis fiscal policy and the current structure of tax systems of the Union States.

Keywords: tax competition, financial crisis, taxes, personal income tax, corporate income tax, value added tax.