Izabela LUKAS

HARMONIZACJA SYSTEMU OPODATKOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW W UNII EUROPEJSKIEJ[1]

System opodatkowania dochodu przedsiębiorstw w Unii Europejskiej jest strukturą nader skomplikowaną, składającą się obecnie z piętnastu narodowych systemów, stawek podatkowych oraz sposobów naliczania podstaw opodatkowania połączonych ze sobą mnogością międzypaństwowych umów bilateralnych. Struktura jest wynikiem wieloletniego kształtowania systemu podatkowego na szczeblu krajowym, a następnie próbą dostosowania takiego systemu do rosnących wymagań współpracy w ramach Unii Europejskiej[2]. Jest to więc bardziej produkt historycznego przypadku i politycznego oportunizmu państw UE, niż przemyślany efekt pracy fachowców kierujących się argumentami logicznymi i ekonomicznymi.

Ojcowie Wspólnot Europejskich w Traktacie Rzymskim z 1957 r. postulowali „wyeliminowanie taryf celnych między Państwami Członkowskimi, wprowadzenie wspólnych taryf celnych w stosunku do krajów trzecich oraz znoszenie jakichkolwiek barier na drodze do pełnej wolności przepływu osób, kapitału, pracy i usług"[3].

Postulaty dotyczące znoszenia ceł i stworzenia wspólnych barier celnych w handlu z krajami trzecimi zostały spełnione wraz z ukształtowa-

---

[1] Artykuł powstał na podstawie pracy magisterskiej pt. „Harmonizacja systemu opodatkowania przedsiębiorstw i jej wpływ na liberalizację przepływu kapitału w Unii Europejskiej", przygotowanej w Akademii Ekonomicznej w Poznaniu pod kierunkiem prof. dr. hab. Jana Sobiecha na specjalności Studia europejskie.

[2] W artykule dla uproszczenia używa się nazwy Unia Europejska, również gdy opisywane są zjawiska wcześniejsze, sprzed 1991 r., mające miejsce w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej.

[3] „Wspólnoty Europejskie. Stowarzyszenie Polski ze Wspólnotami Europejskimi", Instytut Koniunktur i Cen Handlu Zagranicznego. Informator, Warszawa 1992.

niem Unii Celnej w 1968 r., ale usuwanie barier na drodze do pełnej wolności czterech wyżej wymienionych wartości, której efektem jest Jednolity Wspólny Rynek (Common Market), było i jest procesem żmudnym i po dziś dzień nie zakończonym. Problemy, jakie napotykają Wspólnoty w budowie wspólnego rynku, wynikają z konieczności harmonizowania podatków: pośrednich, jeśli ma zostać spełniony warunek wolnego przepływu dóbr i usług, oraz bezpośrednich (dochodowych), jeśli celem jest wolny przepływ kapitału i pracy. W dziedzinie podatków pośrednich istotnym sukcesem osiągniętym przez kraje członkowskie było wprowadzenie opartego na jednolitych zasadach podatku od wartości dodanej, a następnie sukcesywna harmonizacja tego podatku oraz akcyzy, która spowodowała, że z dniem 1 stycznia 1995 r. granice w postaci podatków pośrednich zostały zniesione, a tym samym stał się faktem wolny przepływ dóbr i usług w ramach UE[4].

Wolny przepływ kapitału i pracy (ludzi świadczących pracę) w ramach Unii, który wymaga harmonizacji podatków bezpośrednich (podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych), jest nadal przedmiotem sporów i pozostaje w sferze planów Komisji Europejskiej, organu stojącego na straży realizacji postulatów traktatowych. Jest to związane z tym, że państwa bardzo niechętnie wyzbywają się kontroli nad podatkami dochodowymi, stanowią one bowiem poważny procent przychodów budżetowych oraz są narzędziem polityki fiskalnej, za pomocą którego państwo ma wpływ na gospodarkę oraz może kształtować politykę podziału dochodu swoich mieszkańców.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie konieczności ujednolicenia systemów fiskalnych krajów Unii Europejskiej, przy czym rozważania ograniczają się zasadniczo do harmonizacji podatku od spółek. Komisja Europejska przez pojęcie harmonizacji podatkowej zwykła rozumieć proces wzajemnego przenikania się i asymilacji systemów opodatkowania przedsiębiorstw, które miałyby się dokonać poprzez eliminację różnic ilościowych i strukturalnych w podatku od spółek oraz usuwanie dyskryminującego firmy wielonarodowe działające na terenie Unii Europejskiej podatku od transferu zysku i dywidendy (withholding tax). Podatek od transferu zysku i dywidendy nakładany jest przez kraj, z którego kapitał jest wysyłany i ma na celu zmniejszenie ucieczki kapitału z danego kraju.

Wypracowanie wspólnych zasad polityki podatkowej w zakresie podatku od spółek staje się istotnym elementem integracji gospodarek krajów Wspólnoty, prowadzi bowiem do zwiększenia stopnia liberalizacji przepły-

---

[4] R. Wierzba, *Problemy harmonizacji podatków w EWG*, „Finanse" 1989, nr 2-3.

wu kapitału między nimi. Opracowanie ma również pokazać, że w praktyce proces harmonizacji systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii napotyka liczne przeszkody, które wynikają ze znacznego zróżnicowania tych systemów w państwach członkowskich (każdy kształtował się w odmiennych warunkach historyczno-gospodarczych) oraz trzech grup trudności, które w pracy umownie nazwiemy trudnościami budżetowymi, politycznymi i administracyjnymi.

W pierwszej części artykułu przedstawiony zostanie w ogólnym zarysie podatek od spółek obowiązujący w Unii Europejskiej, poprzez prezentację istniejących w poszczególnych krajach „Piętnastki" przepisów dotyczących:

– procentowej stawki podatkowej,

– sposobów naliczania podstawy opodatkowania,

– traktowania dochodu przedsiębiorstwa przeznaczonego na wypłatę dywidendy,

– traktowania dywidendy czy zysku będącego przedmiotem transferu za granicę.

Drugą część wypełni próba pokazania wpływu, jaki w jego obecnym kształcie wywiera podatek od spółek oraz od transferu zysku i dywidend na ogólne warunki konkurencji oraz efektywność wykorzystania zasobów w Unii.

1. Wysokość podatku od spółek w krajach członkowskich Unii Europejskiej

Stawki podatku od spółek są w przeważającej liczbie omawianych krajów proporcjonalne. Stawki progresywne stanowią wyjątek i występują wówczas, gdy podatek od osób prawnych ma charakter uzupełniający wobec podatku dochodowego od osób fizycznych (ma to miejsce w Luksemburgu oraz Portugalii). Poszczególne państwa członkowskie Unii Europejskiej stosują kilka stawek proporcjonalnych, odpowiednio do form organizacyjnych spółek oraz wielkości podstawy opodatkowania. Dane zawarte w tabeli 1, obrazujące poziom stawek podatkowych, zawierają główną stawkę podatkową, jaką jest opodatkowana przeważająca część podatników w danym kraju.

2. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w podatku od spółek oblicza się jako różnicę między kwotą przychodów brutto danego płatnika podatku a kosztami poniesionymi dla ich uzyskania w okresie objętym opodatkowaniem.

Ustalanie tych wielkości następuje na podstawie prowadzonych ksiąg handlowych, podatkowych, bilansów i sprawozdań, których sporządzanie opiera się na przepisach rachunkowych znacznie różniących się między krajami Unii. Od tej reguły stosowane są wyjątki, które obejmują przypadki stawiania dodatkowych warunków (czy też kryteriów) ustalania zysku albo też sytuacje, gdy przepisy o podatku od spółek formułują własne zasady określania podstawy opodatkowania. Zasadniczo jednak w krajach Unii dochód podatkowy jest bardzo ściśle związany z zyskiem bilansowym. Wyjątkami są tutaj jedynie Holandia i Wielka Brytania, które mają inne, szczegółowe zasady obliczania podstawy opodatkowania. Innym nie mniej ważnym elementem decydującym o obliczaniu podstawy opodatkowania są zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz uzyskiwania ulg inwestycyjnych.

Jednocześnie należy podkreślić, że amortyzacja i potrącenia inwestycyjne stanowią najważniejsze, po nominalnej stopie podatku oraz systemie podatkowym, elementy decydujące o efektywnym obciążeniu podatkowym przedsiębiorstw. W związku z tym faktyczne harmonizowanie opodatkowania przedsiębiorstw musi obejmować wszystkie wymienione wyżej elementy, w przeciwnym wypadku działania harmonizacyjne nie przyniosą oczekiwanych efektów. Taka sytuacja miała miejsce w 1975 r. gdy na podstawie art. 3 dyrektywy Komisji Europejskiej kraje zharmonizowały stawki podatkowe w granicach od 45 do 55%, nie ujednolicając przepisów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania[5].

Tabela 1

Systemy opodatkowania przedsiębiorstw (decydujące o traktowaniu zysku przeznaczonego na dywidendę) oraz podstawowe stawki podatku od spółek w krajach Unii Europejskiej w latach 1994 - 1995

Państwo	System	Stawka podatkowa % [a]	Kredyt podatkowy jako % dywidendy	Kredyt podatkowy jako % podatku przedsiębiorstwa
1	2	3	4	5
Austria	zwolnienia od podatku	34,00	–	–
Belgia	zwolnienia od podatku, imputacyjny (1963 - 1989)	40,17	–	–

[5] EC Commission, Proposal for a Directive Concerning the Harmonisation of Systems of Company Taxation and of Withholding Taxes on Dividends, COM(75) 392 final, Brussels 1975.

cd. tab. 1

1	2	3	4	5
Dania	zwolnienia od podatku, imputacyjny (1977-1991)	34,00	–	–
Finlandia	imputacyjny	25,00	13,34	40,00
Francja	imputacyjny (1965 - ...)	33,33	50,00	69,05
Niemcy	imputacyjny (1977 - ...)	58,95 46,13[b]	56,25	100,00
Grecja	dywidenda podlegająca odliczeniu	40,00	–	–
Irlandia	imputacyjny (1976 - ...)	40,00	33,33	50,00
Włochy	imputacyjny (1977 - ...)	52,20	66,55	60,94
Luksemburg	klasyczny	40,29	–	–
Holandia	klasyczny [c]	35,00	–	–
Szwecja	dywidenda podlegająca odliczeniu	28,00	–	–
Portugalia	imputacyjny (1989 - ...)	39,60	22,89	35,00
Hiszpania	imputacyjny (1986 - ...)	35,00	10,00	18,57
Wielka Brytania	imputacyjny (1973 - ...)	33,00	33,33	67,68

Objaśnienia: a – podatek od przelewu (withholding tax), który jest potrącany z wypłat dokonywanych przez przedsiębiorstwo na rzecz cudzoziemców (osób fizycznych i prawnych), zwykle w formie standardowej stawki podatku stosowanego w odniesieniu do dywidend lub innych wypłat, nie został uwzględniony w stawkach podatku dochodowego od osób prawnych zawartych w tabeli; b – system niemiecki, który jest połączeniem systemu imputacyjnego z systemem podzielonej stawki podatkowej (split – rate system), inaczej opodatkowuje zysk pozostawiony – stawką 58,95%, inaczej podlegający dystrybucji – stawką 46,13%. Istnieje też podatek „business" w wysokości 5%, który nie został uwzględniony w tabeli; c – pierwsze 1,000 NLG zysku przeznaczonego na dywidendy w roku nie podlega opodatkowaniu.

Źródło: International Bureau of Fiscal Documentation, Section E: The Taxation of Private Investment Income, 1991 – 1992; S. James, Ch. Nobes, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall, London 1992; „Business Monitor", OECD Corporate Tax Rates – UK Losing its Competitive Adventage, KPMG, 6 February 1995.

3. Zróżnicowanie opodatkowania dywidendy w krajach Unii Europejskiej

Systemy opodatkowania w krajach Unii Europejskiej mogą się różnić w zależności od sposobu traktowania dywidendy. Korporacje w krajach anglosaskich oraz spółki prawa handlowego, w odróżnieniu od spółek, w których majątek właściciela i spółki są wspólne, decydują pod koniec roku obrachunkowego, jaka część wypracowanego zysku trafi w formie dywidend do udziałowców, a jaka pozostanie w firmie. Jeśli taki zysk jest opodatkowany tylko w przedsiębiorstwie i tylko wtedy, gdy zostanie zarobiony, wtedy po wypłaceniu go w formie dywidendy udziałowcom będzie on wolny od podatku. Istnieje jednak możliwość, że zysk przeznaczony na dywidendy zostanie opodatkowany dwukrotnie: gdy zostanie wygospodarowany przez firmę – podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz gdy zostanie wypłacony udziałowcom – podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wówczas mamy do czynienia z systemem podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, co w myśl teorii podatkowych jest nieefektywne i niesprawiedliwe[6].

Stosowane przez państwa Unii Europejskiej sposoby (patrz tab.1) traktowania dochodu przeznaczonego w firmie na dywidendę to zbiory przepisów znane pod nazwą systemów: klasycznego, imputacyjnego, zwolnienia od podatku, dywidendy podlegającej odliczeniu i podzielonej stawki podatkowej. I tak system klasyczny, który polega na podwójnym opodatkowaniu dywidendy – podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw w momencie jego wypracowania oraz podatkiem dochodowym od osób fizycznych w momencie jego wypłacenia na ręce udziałowca – nie jest obecnie powszechnie stosowany ze względu na to, że jest nieefektywny i niesprawiedliwy. Przetrwał on w nie zmienionej formie w niewielu krajach, m.in. w Stanach Zjednoczonych, Luksemburgu oraz do pewnego stopnia w Holandii.

Bardzo częstym sposobem na zmniejszanie uciążliwości zjawiska podwójnego opodatkowania jest system imputacyjny, obowiązujący w większości krajów Unii oraz w Kanadzie i Australii. W Unii Europejskiej jest to system zalecany przez Komisję Europejską, która w jego wprowadzeniu upatruje możliwość harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych. Argumentem na korzyść tego rozwiązania jest elastyczność imputacji podatkowej, która polega na tym, że każdy z krajów może dostosować

---

[6] S. James, Ch. Nobes, *The Economics of Taxation*, Prentice Hall, London 1992, s. 215.

najważniejsze elementy systemu według potrzeb swego budżetu oraz preferencji samych udziałowców.

System imputacyjny jest tak skonstruowany, że spółka płaci podatek od swoich zysków według stawki podatkowej dla korporacji przed jakimkolwiek podziałem tegoż zysku, podczas gdy akcjonariuszom udziela się ulgi podatkowej, inaczej zwanej kredytem podatkowym (tax credit, avoir fiscal), w stosunku do ich zobowiązań z tytułu podatku dochodowego odnośnie do części podatku od spółek akcyjnych zapłaconych od zysków rozdzielonych. Cała suma podatku przypisanego akcjonariuszom jest przekazywana do Urzędu Podatkowego jako zaliczkowy podatek od osób prawnych, tzw. ACT (Advanced Corporation Tax) czy precompte we Francji, i podlega potrąceniu ze zobowiązań uznanych za główny podatek dochodowy od osób prawnych. Akcjonariusze otrzymują swoje dywidendy bez potrąceń podatkowych i z kredytem na sumę podatku im przypisanego[7]. System imputacyjny działający w większości krajów Unii został tak skonstruowany, że kredyt podatkowy udzielany akcjonariuszom tylko w jakimś stopniu uwalnia zysk już raz opodatkowany na płaszczyźnie przedsiębiorstwa od ponownego opodatkowania na płaszczyźnie udziałowca. Jak wynika z tabeli 1, w Wielkiej Brytanii 67,68% podatku zapłaconego przez przedsiębiorstwo od zysku przeznaczonego na dywidendę nie będzie ponownie opodatkowane, natomiast pozostała część będzie opodatkowana po raz drugi podatkiem dochodowym od osób fizycznych – udziałowców spółki[8]. Mechanizm ten został przedstawiony w tabeli 2. Większość krajów stosujących system imputacyjny, jak pokazuje kolumna piąta tabeli 1, wprowadziło system tzw. częściowej imputacji. Tylko Niemcy mają system imputacji pełnej, tzn. zysk przeznaczony na dywidendy jest opodatkowany w całości tylko raz, ale wynika to z zastosowania w systemie niemieckim specjalnego mechanizmu podzielonych stawek podatkowych.

W kolejnym systemie zwolnienia od podatku przedsiębiorstwo płaci cały podatek dochodowy od zysku wraz z ewentualną dywidendą. Dochód z dywidendy w momencie wypłacenia jej na ręce udziałowca jest opodatkowany niższą niż normalna stawką podatku dochodowego od osób fizycznych. Takie rozwiązanie problemu podwójnego opodatkowania dywidendy jest obecnie stosowane w Austrii i Danii[9].

---

[7] G. Bannock, W. Manser, *Międzynarodowy słownik finansów*, Wydawnictwo: Andrzej Małecki, Warszawa 1992, s. 261.

[8] S. James, Ch. Nobes, *The Economics of Taxation*, s. 216.

[9] S. Cnossen, *What Kind of Corporation Tax? – Key issues in tax reform*, ed. by C. Sandford, Fiscal Publications, Bath 1993, s. 61.

Tabela 2

System imputacji częściowej w Wielkiej Brytanii i Hiszpanii według stawek podatkowych z 1994 i 1995 r. (przykład liczbowy w funtach, szterlingach i pesetach hiszpańskich)

Wyszczególnienie	1994	1995
Dochód przedsiębiorstwa	1000	1000
Wielkość podatku dochodowego (33 i 25%)	330	350
Zysk brutto	670	650
Wielkość dywidendy	670	650
Zysk netto	0	0
Wielkość dywidendy dla udziałowców	670	650
Kredyt podatkowy jako 33,33 i 10% wielkości wypłaconej dywidendy	223,33	65
Dywidenda w całości	893,33	715
Częściowa imputacja (Wielka Brytania)	$\frac{223,33}{330}$ = 67,88%	
Częściowa imputacja (Hiszpania)	$\frac{65}{350}$ = 18,57%	

Ź r ó d ł o: Opracowanie własne na podstawie tabeli 1.

System dywidendy podlegającej odliczeniu funkcjonuje w Grecji, Szwecji i Islandii, a przed wprowadzeniem systemu imputacyjnego obowiązywał także w Finlandii i Norwegii. Jego główną cechą jest możliwość odpisania wielkości dywidendy od podstawy opodatkowania przedsiębiorstwa, a tym samym zmniejszenia obciążenia podatkowego ponoszonego przez przedsiębiorstwo. Wypłacona dywidenda jest opodatkowana po trafieniu do udziałowca na zasadach ogólnych – podatkiem dochodowym od osób fizycznych[10].

System podzielonej raty nie występuje w żadnym z krajów OECD, a tym samym w żadnym z krajów Unii, chociaż był on używany w Austrii, Japonii oraz Portugalii. Obecny system niemiecki jest połączeniem systemu podzielonej raty z systemem imputacyjnym. System podzielonej raty polega na istnieniu dwóch stawek opodatkowania przedsiębiorstw: niższej w odniesieniu do zysku przeznaczonego na dywidendę i wyższej dla zysku zatrzymanego w firmie[11].

---

[10] Tamże, s. 54.

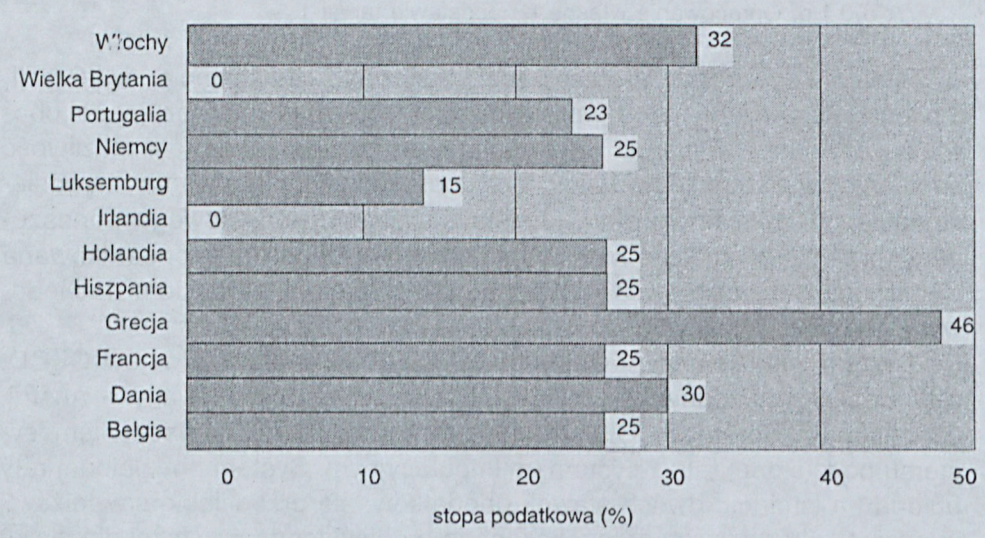
[11] S. Cnossen, *Corporation Taxes in OECD Member Countries*, „Bulletin for International Fiscal Documentation", Vol. 38, 1989, No 11, s. 102.

4. Podatek od transferu dywidendy lub zysku

Obowiązek płacenia podatku od przelewu wiąże się ściśle z dokonaniem przez osobę prawną, spółkę prowadzącą działalność określonej czynności polegającej na przelaniu (przesłaniu) z jednego kraju do drugiego:

- dywidendy lub zysku,
- odsetek od pożyczonego kapitału,
- praw autorskich (honorariów, patentów oraz know-how).

Szczególnie szkodliwy dla liberalizacji przepływu kapitału okazuje się podatek pobierany od przelewu dywidendy i zysku z filii na rzecz spółki macierzystej, z przedsiębiorstwa na rzecz jego udziałowców czy w ramach przedsiębiorstwa wielonarodowego, gdy jego jednostki działają na terenie różnych państw. Z rysunku 1 wynika, że dysproporcje w stawkach są niezwykle wysokie – od 0% w Wielkiej Brytanii i Irlandii do średnio 46% w Grecji. Na mocy dyrektywy Komisji Europejskiej z lipca 1990 r. kraje miały w pełni zrezygnować z pobierania tego podatku do końca 1992 r.[12] Silny opór niektórych krajów członkowskich – importerów kapitału, które twierdzą, że w obecnej sytuacji rezygnacja z tego podatku spowodowała-



Rys. 1. Nie obniżone stawki podatku od przelewu dywidendy i zysku stosowane w krajach Unii Europejskiej, według źródeł z 1990 r.

Źródło: Worldwide Corporate Tax Guide, Federal Trust for Education and Research, Ernst & Young, 1991

[12] Worldwide Corporate Tax Guide, Federal Trust for Education and Research, Ernst & Young, 1991.

by, że z nowych przepisów skorzystałyby głównie kraje – eksporterzy kapitału w Unii (są nimi kraje najbogatsze: Niemcy, kraje Beneluksu, Francja i Wielka Brytania), blokuje wprowadzenie w życie tej dyrektywy. Przelew dywidendy czy zysku z jednego kraju do drugiego według ogólnych przepisów obowiązujących w krajach Unii jest opodatkowany średnio stawką podatku od przelewu w wysokości 25%.

Między krajami Unii Europejskiej można jednak zauważyć znaczne dysproporcje w wielkości naliczania tego podatku (patrz rys.1), co pozwala na podział państw członkowskich na te, których stawki podatku od przelewu są:

- wysokie (Grecja, Dania, Włochy),
- umiarkowane (Portugalia, Belgia, Francja, Niemcy, Holandia, Hiszpania),
- niskie (Luksemburg, Irlandia, Wielka Brytania).

Istnienie podatku od przelewu w Unii jest znaczną przeszkodą na drodze do stworzenia wspólnotowego rynku kapitałowego, którego celem jest liberalizacja przepływu kapitału między krajami i stworzenie wewnątrz Unii Europejskiej obszaru neutralnego pod względem importu i eksportu kapitału. Od lat osiemdziesiątych na forum Komisji Europejskiej toczą się spory dotyczące tego podatku oraz zasadności jego pobierania, a kraje są zachęcane do zawierania umów wzajemnych, mających na celu zmniejszenie stawek tego podatku (patrz tab. 3). Badania wykazały, że rezygnacja z pobierania podatku od przelewu przez kraje członkowskie zwiększyłaby liberalizację przepływu kapitału w Unii o około 30%[13].

Tabela 3

Obniżone stawki podatku od przelewu stosowane w sytuacji przepływu dywidendy oraz zysku w Unii Europejskiej (stan z 1990 r.; wartości w %)

Państwo	B	D	DK	E	F	G	GB	I	IR	L	NL	P
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Belgia (B)	0	15/20	15	15	10/15	**25**	5/10	15	15	10/15	5/10	15
Niemcy (D)	15	0	10	15	10	**25**	15	10	15	10	15	**25**
Dania (DK)	15	15	0	15	0	**30**	15	15	0	15	15	15
Hiszpania(E)	15	10	10	0	10	**25**	10	15	**25**	10	10	10
Francja (F)	10/15	0/15	0	1015	0	**25**	5/15	15	10/15	5/15	5/15	15
Grecja (G)	25	25	**46**	**46**	**46**	0	**46**	25	**46**	**46**	35	**46**
Wielka Brytania(GB)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

[13] M. Devereux, M. Pearson, *Harmonising Corporate Taxes in Europe*, „Fiscal Studies" 1990, No 2, s. 29.

cd. tab. 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Włochy (I)	15	**32,4**	15	15	15	25	5	0	15	15	0	15
Irlandia (IR)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Luksemburg (L)	15/10	15/10	15/5	15/5	15/5	15	15/5	15	15/5	0	15/2,5	15
Holandia(NL)	5	10	0	5	5	5	5	0	0	2,5/0	0	25
Portugalia(P)	12	12	12	12	12	**20/25**	12	12	**20/25**	**20/25**	**20/25**	0

Ź r ó d ł o: Worldwide Corporate Tax Guide, Federal Trust for Education and Research, Ernst & Young, 1991.

Wiersze obrazują obniżone stopy podatku od przelewu dywidendy i zysku przyznane przez dane państwo innym krajom członkowskim. Kolumny pokazują, jakimi stawkami podatku od przelewu będzie opodatkowana dywidenda i zysk przesyłane przez przedsiębiorstwo z danego kraju, prowadzące działalność na terenie pozostałych krajów Unii. Cyfry pogrubione w tabeli wskazują, że państwo nie udzieliło żadnych zniżek i stosuje stawki zasadnicze podatku, tzn. takie, jakie zostały zaprezentowane na rysunku 1 (np. przedsiębiorstwo niemieckie prowadzące działalność gospodarczą we Włoszech w momencie przesłania dywidendy (zysku) do kraju macierzystego musi zapłacić podatek od przelewu w wysokości 32,4% jej wartości według stawki zasadniczej włoskiego podatku od transferu zysku i dywidendy).

5. Międzynarodowe konsekwencje zróżnicowania podatku dochodowego od spółek w Unii Europejskiej

Jak wynika z pierwszej części opracowania, stan obecny w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej polega w rzeczywistości na istnieniu piętnastu zróżnicowanych systemów opodatkowania, przepisów dotyczących naliczania podstaw oraz stawek podatkowych, którym towarzyszy dyskryminujący przedsiębiorstwa zagraniczne podatek od transferu zysku i dywidendy. Prowadzi to do wielu wymagających przedstawienia i rozpatrzenia problemów, które można by podzielić na dwie zasadnicze grupy:

1) problemy związane z brakiem klarownych zasad podziału dochodu pochodzącego z podatku od spółek między krajami w warunkach działania przedsiębiorstwa multinarodowego,

2) niekorzystny wpływ podatku dochodowego od spółek na warunki wolnej konkurencji oraz efektywność wykorzystania zasobów i poprzez to

zmniejszanie ekonomicznej aktywności gospodarowania w Unii Europejskiej jako całości[14].

Sytuacja przynależności dochodu jest jasna wówczas, gdy przedsiębiorstwo i jego udziałowcy są obywatelami jednego kraju oraz gdy przedsiębiorstwo prowadzi na jego terenie działalność statutową. W takim przypadku nie ma wątpliwości w kwestii przynależności strumienia dochodu pochodzącego z opodatkowania przedsiębiorstwa oraz jego udziałowców, zasila on bowiem w całość budżet kraju, na którego terenie prowadzona jest działalność gospodarcza. Sytuacja diametralnie się zmienia i nie jest już tak prosta, w momencie gdy w proces ten zaangażowane zostanie więcej niż jedno państwo, np. gdy przedsiębiorstwo ma siedzibę w jednym z krajów, a produkuje w innym, bądź gdy tworzy fuzje, filie czy przedsiębiorstwa bliźniacze w innym kraju. Podział dochodu uzyskanego w wyniku opodatkowania przedsiębiorstw nastręcza wówczas szereg problemów, a dążenie państw do zwiększania swych przychodów budżetowych często prowadzi do paradoksów, a mianowicie niejednokrotnie więcej niż cztery podatki mogą być nałożone na ten sam zysk. Nietrudno wyobrazić sobie, jak niekorzystne konsekwencje wywołuje taki stan rzeczy w Unii Europejskiej, która dąży do liberalizacji przepływu kapitału i stworzenia wspólnego rynku kapitałowego.

Przedsiębiorstwo prowadzące działalność międzynarodową może się więc spotkać z koniecznością płacenia czterech podatków.

1) Przede wszystkim jest to podatek dochodowy od spółek płacony przez daną jednostkę gospodarczą do budżetu kraju, na terenie którego jednostka ta prowadziła działalność gospodarczą przynoszącą zysk. Podstawą do naliczenia podatku u źródła jest wypracowanie zysku podlegającego opodatkowaniu przy użyciu czynników wytwórczych będących własnością kraju wytworzenia.

2) Jeżeli przedsiębiorstwo zdecyduje się tak opodatkowany zysk przelać do innego kraju, najczęściej do tego, na terenie którego leży główna siedziba firmy i którego obywatelami są udziałowcy, na zysk taki zostanie nałożony podatek od transferu. Podatek od przelewu jest nakładany przez kraj, na którego terenie powstał zysk i mimo istnienia między krajami Unii Europejskiej umów o unikaniu nakładania podatku od przelewu, jest on nadal w mniejszym bądź większym stopniu stosowany.

3) Dwukrotnie już opodatkowany zysk jest ponownie opodatkowany podatkiem dochodowym od spółek przez urząd skarbowy kraju, mie-

---

[14] Tamże, s. 21.

cd. tab. 3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Włochy (I)	15	**32,4**	15	15	15	25	5	0	15	15	0	15
Irlandia (IR)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Luksemburg (L)	15/10	15/10	15/5	15/5	15/5	15	15/5	15	15/5	0	15/2,5	15
Holandia(NL)	5	10	0	5	5	5	5	0	0	2,5/0	0	25
Portugalia(P)	12	12	12	12	12	**20/25**	12	12	**20/25**	**20/25**	**20/25**	0

Ź r ó d ł o: Worldwide Corporate Tax Guide, Federal Trust for Education and Research, Ernst & Young, 1991.

Wiersze obrazują obniżone stopy podatku od przelewu dywidendy i zysku przyznane przez dane państwo innym krajom członkowskim. Kolumny pokazują, jakimi stawkami podatku od przelewu będzie opodatkowana dywidenda i zysk przesyłane przez przedsiębiorstwo z danego kraju, prowadzące działalność na terenie pozostałych krajów Unii. Cyfry pogrubione w tabeli wskazują, że państwo nie udzieliło żadnych zniżek i stosuje stawki zasadnicze podatku, tzn. takie, jakie zostały zaprezentowane na rysunku 1 (np. przedsiębiorstwo niemieckie prowadzące działalność gospodarczą we Włoszech w momencie przesłania dywidendy (zysku) do kraju macierzystego musi zapłacić podatek od przelewu w wysokości 32,4% jej wartości według stawki zasadniczej włoskiego podatku od transferu zysku i dywidendy).

5. Międzynarodowe konsekwencje zróżnicowania podatku dochodowego od spółek w Unii Europejskiej

Jak wynika z pierwszej części opracowania, stan obecny w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej polega w rzeczywistości na istnieniu piętnastu zróżnicowanych systemów opodatkowania, przepisów dotyczących naliczania podstaw oraz stawek podatkowych, którym towarzyszy dyskryminujący przedsiębiorstwa zagraniczne podatek od transferu zysku i dywidendy. Prowadzi to do wielu wymagających przedstawienia i rozpatrzenia problemów, które można by podzielić na dwie zasadnicze grupy:

1) problemy związane z brakiem klarownych zasad podziału dochodu pochodzącego z podatku od spółek między krajami w warunkach działania przedsiębiorstwa multinarodowego,

2) niekorzystny wpływ podatku dochodowego od spółek na warunki wolnej konkurencji oraz efektywność wykorzystania zasobów i poprzez to

zmniejszanie ekonomicznej aktywności gospodarowania w Unii Europejskiej jako całości[14].

Sytuacja przynależności dochodu jest jasna wówczas, gdy przedsiębiorstwo i jego udziałowcy są obywatelami jednego kraju oraz gdy przedsiębiorstwo prowadzi na jego terenie działalność statutową. W takim przypadku nie ma wątpliwości w kwestii przynależności strumienia dochodu pochodzącego z opodatkowania przedsiębiorstwa oraz jego udziałowców, zasila on bowiem w całość budżet kraju, na którego terenie prowadzona jest działalność gospodarcza. Sytuacja diametralnie się zmienia i nie jest już tak prosta, w momencie gdy w proces ten zaangażowane zostanie więcej niż jedno państwo, np. gdy przedsiębiorstwo ma siedzibę w jednym z krajów, a produkuje w innym, bądź gdy tworzy fuzje, filie czy przedsiębiorstwa bliźniacze w innym kraju. Podział dochodu uzyskanego w wyniku opodatkowania przedsiębiorstw nastręcza wówczas szereg problemów, a dążenie państw do zwiększania swych przychodów budżetowych często prowadzi do paradoksów, a mianowicie niejednokrotnie więcej niż cztery podatki mogą być nałożone na ten sam zysk. Nietrudno wyobrazić sobie, jak niekorzystne konsekwencje wywołuje taki stan rzeczy w Unii Europejskiej, która dąży do liberalizacji przepływu kapitału i stworzenia wspólnego rynku kapitałowego.

Przedsiębiorstwo prowadzące działalność międzynarodową może się więc spotkać z koniecznością płacenia czterech podatków.

1) Przede wszystkim jest to podatek dochodowy od spółek płacony przez daną jednostkę gospodarczą do budżetu kraju, na terenie którego jednostka ta prowadziła działalność gospodarczą przynoszącą zysk. Podstawą do naliczenia podatku u źródła jest wypracowanie zysku podlegającego opodatkowaniu przy użyciu czynników wytwórczych będących własnością kraju wytworzenia.

2) Jeżeli przedsiębiorstwo zdecyduje się tak opodatkowany zysk przelać do innego kraju, najczęściej do tego, na terenie którego leży główna siedziba firmy i którego obywatelami są udziałowcy, na zysk taki zostanie nałożony podatek od transferu. Podatek od przelewu jest nakładany przez kraj, na którego terenie powstał zysk i mimo istnienia między krajami Unii Europejskiej umów o unikaniu nakładania podatku od przelewu, jest on nadal w mniejszym bądź większym stopniu stosowany.

3) Dwukrotnie już opodatkowany zysk jest ponownie opodatkowany podatkiem dochodowym od spółek przez urząd skarbowy kraju, mie-

---

[14] Tamże, s. 21.

szczącego oficjalnie główną siedzibę kierownictwa danego przedsiębiorstwa, i trafia do jego budżetu.

4) Jeśli przedsiębiorstwo postanowi wypłacić z takiego zysku dywidendę swoim udziałowcom, to zysk ten opodatkowany zostanie po raz czwarty podatkiem dochodowym od osób fizycznych – udziałowców spółki. W zależności od systemu podatkowego obowiązującego w danym kraju (klasyczny, imputacyjny, zwrotu podatku czy dywidendy podlegającej odliczeniu) zysk ten w mniejszym lub większym stopniu zostanie obciążony podatkiem od osób fizycznych[15].

Całkowity ciężar opodatkowania, jaki musi ponieść przedsiębiorstwo wielonarodowe, przewyższa więc kilkakrotnie ciężar opodatkowania przedsiębiorstwa, które działa i ma siedzibę na terenie tego samego kraju oraz którego udziałowcy są jego obywatelami. System podatkowy obowiązujący w Unii dyskryminuje przedsiębiorstwa wielonarodowych i powoduje, że przedsiębiorstwo, które ponosi tak wysoki ciężar opodatkowania, szuka sposobów, nierzadko zabronionych przez przepisy prawa[16], odzyskania utraconego kapitału. Badania wskazują, że przedsiębiorstwa przenoszą ciężar opodatkowania na pracowników – zmniejszając płace oraz konsumentów – zwiększając ceny produktów finalnych przedsiębiorstwa[17].

Jeżeli więc firma zarejestrowana w Wielkiej Brytanii ma swoją francuską filię, która sprzedaje produkty w całej Unii, zaś udziałowcami brytyjskiej firmy–matki są obywatele całej Wspólnoty, wówczas każdy z urzędów podatkowych „Piętnastki" będzie sobie w mniejszym lub większym stopniu rościł prawo do części przychodu pochodzącego z opodatkowania takiego przedsiębiorstwa. Jednocześnie sprawiedliwość takiego podziału nastręcza wiele kontrowersji, dlaczego bowiem niemiecki budżet ma otrzymać większy przychód z tytułu opodatkowania takiego przedsiębiorstwa niż holenderski? Oczywiście ze względu na to, że nie istnieje możliwość arbitralnego rozstrzygnięcia, które z państw ma prawo do jakiej części dochodu pochodzącego z opodatkowania, trudno jest jednocześnie dyskutować nad rozwiązaniami, które byłyby lepsze czy gorsze od obecnego, aczkolwiek niesprawiedliwość traktowania zysku pochodzącego z opodatkowania przedsiębiorstw międzynarodowych jest bezsporna[18].

---

[15] E. Croods, M. Devereux, M. Pearson, C. Wookey, *Transnational Taxation and Incentives to Invest*, IFS Working Paper No 89/9, London, Institute for Fiscal Studies, s. 96.

[16] Przedsiębiorstwa wielonarodowe w celu zmniejszenia wielkości obciążenia podatkowego stosują metody cen transferowych (transfer pricing) czy sztucznego finansowania przedsięwzięcia (thin capitalisation).

[17] K. S. Carmichael, *Corporation Tax*, HFL, London 1990, s. 184.

[18] M. Devereux, M. Pearson, *Harmonising*, s. 22.

6. Obecny system opodatkowania przedsiębiorstw a jego wpływ na warunki wolnej konkurencji oraz efektywność wykorzystania zasobów

W 1987 r. amerykańscy ekonomiści R. A. Musgrave i P. B. Musgrave wprowadzili do nauki ekonomii dwa pojęcia: neutralności eksportowej i importowej kapitału, których istnienie w warunkach międzynarodowych znacznie polepszyłoby efektywność działania przedsiębiorstw wielonarodowych[19].

Istnienie neutralności eksportowej kapitału (Capital Export Neutrality – CEN) spowodowałoby, że na decyzje firmy, gdzie inwestować, nie wpływałyby kwestie podatkowe. Firma, chcąc inwestować, nie brałaby pod uwagę obciążenia podatkowego i nie zadawałaby sobie pytania, gdzie najlepiej zainwestować, aby zminimalizować ciężar obciążenia podatkowego[20]. Rozpatrzmy przypadek, kiedy przedsiębiorstwo chce zainwestować w fabrykę samochodów na terenie innego kraju. Badania wykazały, że najniższe koszty produkcji samochodów (najlepsze i najtańsze surowce oraz siła robocza) występują w Niemczech, ale przedsiębiorstwo decyduje się na produkowanie samochodów w Irlandii, ponieważ mimo że koszty produkcji są tam wyższe, a jakość produktów gorsza, wielkość obciążenia podatkowego, jakie musi ponieść przedsiębiorstwo produkując w Irlandii, jest niższa niż w Niemczech. Rachunek ekonomiczny po uwzględnieniu opodatkowania wskazuje na lokalizację w Irlandii, gdzie przedsiębiorstwo rzeczywiście zaczyna produkować samochody przy użyciu większej ilości surowców lub z gorszym efektem, niżby to miało miejsce, gdyby fabryka powstała w Niemczech. Efektywność produkcji w Unii Europejskiej i wykorzystanie zasobów uległyby polepszeniu, gdyby na decyzje firmy, gdzie inwestować, nie wpływały kwestie podatkowe.

Istnienie neutralności importowej kapitału (Capital Import Neutrality – CIN) spowodowałoby, że producenci sprzedający swoje produkty na danym rynku (zarówno dobra, jak i usługi oraz kapitał) byliby opodatkowani jednakowo niezależnie od narodowości, a więc kraju, w którym przedsiębiorstwo ma swoją główną siedzibę[21]. Zakładamy, że ten rodzaj

---

[19] P. B. Musgrave, R. A. Musgrave, *Interjurisdictional Coordination of Taxes on Capital Income*, Kluwer Law and Taxation Publishers, London 1987, s. 253.

[20] M. Devereux, H. Freeman, *A General Neutral Profits Tax*, „Fiscal Studies" 1991, No 8, s. 87.

[21] Tamże, s. 92.

neutralności występuje i przedsiębiorstwo A produkuje samochody po niższych kosztach niż przedsiębiorstwo B (jakość obu produktów jest jednakowa). W takiej sytuacji przedsiębiorstwo A powinno opanować większą część rynku samochodowego niż przedsiębiorstwo B. W warunkach braku neutralności importowej kapitału przedsiębiorstwo A – ze względu na większe obciążenie podatkowe w kraju siedziby – traci swoją pozycję na rzecz przedsiębiorstwa B, które ze względu na mniejsze podatki może obniżyć cenę. Tym razem brak neutralności importowej powoduje naruszenie zasad wolnej konkurencji.

Podsumowując: obecna sytuacja w Unii Europejskiej, gdzie występuje brak neutralności eksportowej i importowej, prowadzi do:

– nieefektywnego wykorzystania zasobów,
– pogwałcenia zasad wolnej konkurencji[22].

Problemem, który powstaje przy rozpatrywaniu możliwości osiągnięcia neutralności eksportowej i importowej w Unii Europejskiej, jest to, że osiągnięcie neutralności eksportowej wymaga takich zmian w systemie opodatkowania przedsiębiorstw, które wykluczają możliwość osiągnięcia neutralności importowej i vice versa. Sposobem na osiągnięcie neutralności eksportowej kapitału jest wprowadzenie systemu opodatkowania przedsiębiorstwa wielonarodowego tylko w kraju siedziby. W takiej sytuacji francuska firma byłaby opodatkowana tylko i wyłącznie według systemu opodatkowania przedsiębiorstw obowiązującego we Francji, niezależnie od tego, czy inwestowałaby w Niemczech, Wielkiej Brytanii czy gdziekolwiek w Unii Europejskiej. Z drugiej strony osiągnięcie neutralności importowej wymagałoby stworzenia takiego systemu podatkowego, w którym przedsiębiorstwo byłoby opodatkowane tylko u źródła. Niezależnie od tego, czy firma powstałaby z kapitału francuskiego, hiszpańskiego czy niemieckiego, byłaby opodatkowana jednakowo według zasad obowiązujących w kraju, w którym prowadzona byłaby jej działalność.

Osiągnięcie jednocześnie neutralności eksportowej i importowej w Unii wiązałoby się z koniecznością stworzenia jednego, wspólnego dla całej Unii, systemu podatkowego oraz jednego budżetu dla całej Wspólnoty. Jako że stworzenie takiego systemu jest w obecnej sytuacji utopią, należy się skoncentrować na poszukiwaniu rozwiązań alternatywnych, które według badań ekonomistów M. Devereuxa i M. Pearsona powinny pójść w kierunku osiągnięcia neutralności eksportowej kapitału w Unii Europejskiej poprzez opodatkowanie dochodu tylko w kraju siedziby

---

[22] M. Devereux, M. Pearson, *Corporate Tax Harmonisation and Economic Efficiency*, „IFS Report Series" 1989, No 35, London, Institut for Fiscal Studies, s. 109.

przedsiębiorstwa[23]. Z tego względu, z punktu widzenia przedsiębiorstw wielonarodowych, które decydują się na dokonanie inwestycji materialnych i kapitałowych na terenie innego kraju, konieczne stało się mierzenie stopnia neutralności importowej oraz neutralności eksportowej kapitału. Jest to możliwe dzięki modelowi opracowanemu w 1984 r. przez dwóch angielskich ekonomistów, M. Kinga i D. Fullertona. Model ten pozwala na kalkulację efektywnej stopy opodatkowania, biorąc pod uwagę takie czynniki, jak stopy opodatkowania podatkiem od spółek oraz od osób fizycznych, obowiązujący system podatkowy (imputacyjny, klasyczny itp.), sposoby naliczania podstawy opodatkowania oraz obowiązujące przepisy w zakresie stosowanych podatków od przelewu (withholding taxes). Podstawową ideą modelu jest określenie stopy zwrotu, którą przedsiębiorstwo musi uzyskać przed poniesieniem ciężaru podatkowego po to, aby po opodatkowaniu było w stanie zapewnić swoim udziałowcom lub bankom (generalnie: dawcom kapitału) oczekiwaną stopę zwrotu. Na przykład przedsiębiorstwo musi uzyskać siedmioprocentowy zwrot kapitału przed zapłaceniem podatku po to, aby stopa zwrotu po opodatkowaniu wyniosła 5%. Rozpiętość widełek między stopami zwrotu przed i po zapłaceniu podatku ukazuje wielkość zniekształcenia zwrotu z inwestycji, która jest spowodowana istnieniem określonych uwarunkowań podatkowych.

Obliczenie tego wskaźnika jest możliwe zarówno dla jednego kraju, wówczas pokazuje on, jaka jest wielkość obciążenia podatkowego w danym kraju, jak i dla relacji między krajami (np. tworzenie przez przedsiębiorstwo międzynarodowe z siedzibą w kraju A przedstawicielstwa w kraju B), wówczas pokazuje on, jaki jest stopień neutralności importowej i eksportowej między krajami[24].

Tabelę 4 należy odczytywać w następujący sposób: w górnym wierszu znajdują się państwa, z których wypływa kapitał dla potrzeb określonych inwestycji dokonujących się odpowiednio w krajach umieszczonych w kolumnie bocznej. Przykładowo duńskie przedsiębiorstwo, decydujące się na inwestycje w Wielkiej Brytanii, musi się liczyć z tym, że aby uzyskać 5% zwrotu z zaangażowanego kapitału netto, stopa zwrotu przed zapłaceniem podatku winna wynosić 7,2%. Wartości zawarte w każdej poszczególnej kolumnie obrazują, w jakim stopniu na decyzje przedsiębiorstwa z danego kraju o tym, gdzie inwestować, wpływają kwestie tyczące obciążenia podatkowego w innych krajach – kolumny obrazują więc stopień neutralności eksportowej kapitału, jaka dla przedsiębiorstwa z danego kraju

---

[23] Tamże, s. 113.

[24] A. M. King, D. Fullerton, *The Taxation of Income from Capital. A Comparative Study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany*, University of Chicago Press, Chicago 1984, s. 46.

Tabela 4

Wymagana stopa zwrotu kapitału przed opodatkowaniem (%) konieczna dla osiągnięcia 5% stopy zwrotu kapitału po opodatkowaniu – relacje między poszczególnymi krajami w Unii Europejskiej (stan z 1988 r.)

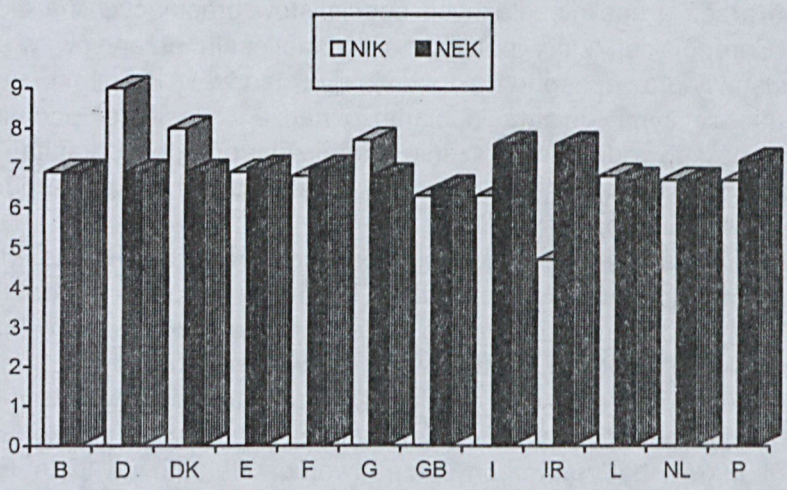
Do: \ Z:	B	D	DK	E	F	G	GB	I	IR	L	NL	P	Średnio NIK
Belgia	5,8	6,4	6,3	6,7	6,5	6,4	6,6	7,2	7,2	6,6	6,7	6,7	6,6
Niemcy	9,1	8,9	8,6	9,1	8,9	8,7	8,5	10,3	9,2	9,0	9,1	8,2	9,0
Dania	8,4	7,6	7,0	8,0	7,2	9,4	7,3	9,4	7,8	7,5	7,4	8,0	7,9
Hiszpania	6,9	6,3	6,3	6,1	6,5	6,3	6,5	7,7	7,8	6,5	6,6	7,0	6,7
Francja	6,3	5,7	5,7	6,3	5,8	6,8	6,1	7,1	6,8	6,0	6,2	6,6	6,3
Grecja	6,7	6,5	7,5	7,9	7,7	5,6	7,8	7,3	8,5	7,8	7,4	8,0	7,4
Wielka Brytania	5,7	5,9	7,2	6,2	6,1	5,9	6,1	7,0	6,6	5,6	5,8	7,0	6,3
Włochy	6,3	6,9	6,1	6,4	6,2	6,5	6,0	5,6	6,9	6,3	5,9	6,4	6,3
Irlandia	4,7	4,5	4,5	4,8	4,6	4,6	4,7	4,5	5,1	4,7	4,8	4,9	4,7
Luksemburg	6,7	6,4	6,6	6,5	6,4	6,7	6,5	7,7	7,0	6,2	6,4	7,1	6,9
Holandia	6,3	6,3	7,0	6,3	6,7	6,5	6,3	6,7	6,5	6,1	6,1	7,6	6,5
Portugalia	6,4	6,1	6,0	6,3	6,3	6,1	6,3	7,1	6,9	6,3	6,4	6,6	6,4
Średnio NEK	6,6	6,5	6,6	6,7	6,6	6,6	7,3	7,2	6,6	6,6	6,7	7,0	

Ź r ó d ł o: H. Cowie, *The Future of Corporation Tax in European Community*, Federal Trust for Education and Research, Ernst & Young, 1991.

ma miejsce na rynku Unii Europejskiej. Przykładowo, dane w kolumnie pionowej Francja obrazują, z jakim obciążeniem podatkowym musi się liczyć przedsiębiorstwo francuskie w poszczególnych krajach Unii Europejskiej. Z tabeli wynika, że przedsiębiorstwo francuskie spotyka się z najmniejszym obciążeniem podatkowym w Irlandii (4,6%), z największym (– 8,9%) w Niemczech. Konsekwentnie, wiersze poziome ukazują stopień neutralności importowej poszczególnych krajów Unii, a dokładnie – jaki jest stopień równości pod względem obciążenia podatkowego, traktowania przedsiębiorstw sprzedających na danym rynku. Dane na przecięciu kolumn pionowych i wierszy poziomych obrazują stopień obciążenia podatkowego w poszczególnych krajach Unii Europejskiej. Z tabeli wynika, że w 1988 r. najbardziej restrykcyjne były systemy podatkowe: niemiecki, duński i portugalski, a najbardziej liberalne systemy: irlandzki, włoski i grecki.

Jak wynika z rysunku 2, najbardziej nierówno pod względem podatkowym traktowane są przedsiębiorstwa sprzedające swoje produkty w Niemczech, Danii i Grecji, tam też obciążenie podatkowe firm zagranicznych jest najwyższe. Sytuacja taka w Niemczech i Danii wynika z fak-

tu, że systemy podatkowe są tam bardzo restrykcyjne nawet dla przedsiębiorców rodzimych; w Grecji przyczyną wysokiego obciążenia przedsiębiorców zagranicznych jest rozbudowany system podatków od transferu, który dyskryminuje kapitał zagraniczny. Najbardziej narażone na duże obciążenie podatkowe w momencie inwestowania za granicą są przedsiębiorstwa wielonarodowe, których główna siedziba znajduje się we Włoszech, Portugalii lub Irlandii.



Rys. 2. Stopień neutralności eksportowej i importowej kapitału w poszczególnych krajach Unii Europejskiej (stan z 1988 r.)

Ź r ó d ł o: Por. tabela 3. Dane występujące na rysunku 2 dotyczące stopnia neutralności eksportowej i importowej kapitału to średnie arytmetyczne danych zawartych w tabeli 3

Harmonizacja podatku od spółek w Unii Europejskiej wydaje się koniecznością w świetle problemów spowodowanych istnieniem piętnastu systemów podatkowych znacznie różniących się między sobą, które w konsekwencji prowadzą do:

– marnotrawstwa surowców w Unii, które jest następstwem wyboru miejsca lokalizacji inwestycji w kraju o najmniejszym obciążeniu podatkowym, a nie w kraju, gdzie faktyczne koszty związane bezpośrednio z produkcją są najmniejsze, co wynika z braku neutralności eksportowej w Unii,

– nierównego traktowania pod względem podatkowym inwestorów z różnych krajów lokujących kapitał na tym samym rynku, co wynika z braku neutralności importowej kapitału,

– nierównego obciążenia podatkowego, jakie jest udziałem firm narodowych i wielonarodowych czy korporacji wielonarodowych działających w ramach różnych form organizacyjnych.

Powyższe przykłady świadczą dobitnie na niekorzyść obecnego stanu w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw w Unii i o konieczności prze-

prowadzenia reform. Wybór odpowiedniej metody harmonizacji w Unii Europejskiej zależy od samych jej członków, którzy muszą wyraźnie określić, w jakim kierunku rozwijać się ma Unia w przyszłości. W takiej sytuacji powinien dokonać się wybór między modelem M. Devereuxa i M. Pearsona, który zaleca zbliżenie systemu w Unii do stanu neutralności eksportowej kapitału poprzez opodatkowanie zysku tylko w kraju siedziby przedsiębiorstwa, a modelem harmonizacji w trzech etapach, zaprezentowanym przez grupę niezależnych specjalistów pracujących na zlecenie Komisji Europejskiej, który polega na ujednoliceniu przepisów w sferze stóp, podstawy oraz sposobu traktowania dywidendy. W każdym przypadku wybór między tymi dwoma opcjami oznacza zniesienie podatku od przelewu, co spowoduje zwiększenie liberalizacji przepływu kapitału i polepszenie ogólnych warunków działania przedsiębiorstw wielonarodowych w ramach wspólnego rynku.

Model pierwszy jest jednak projektem mniej radykalnym, nie wkracza w znacznym stopniu w suwerenność krajów w dziedzinie podatku od spółek, której kraje nie chcą utracić i wydaje się rozwiązaniem kompromisowym, które zostanie zrealizowane w warunkach, gdy kraje członkowskie zdecydują się na budowanie Unii w postaci luźnej federacji krajów współpracujących między sobą. Jeśli jednak Unia Europejska ma iść w kierunku, który był zamierzony przez twórców traktatów wspólnotowych, a więc w kierunku budowania faktycznej unii gospodarczej, walutowej i politycznej, wówczas dla osiągnięcia tak wysokiego stopnia zjednoczenia konieczne jest stworzenie wspólnego systemu podatkowego i budżetu. Podatki, w tym podatek od spółek, zostaną w pełni zharmonizowane i wtedy rekomendowanym rozwiązaniem staje się metoda harmonizacji w trzech etapach, zaproponowana przez grupę niezależnych fachowców działających pod auspicjami Komisji Europejskiej.

THE HARMONISATION OF THE CORPORATE TAX SYSTEM IN EUROPEAN UNION

Summary

The present article is to present how much the problem of tax harmonisation in European Union is complicated and involved basing on the example of direct corporate tax.

A traditional attitude toward the tax harmonisation problem, which says that the harmonisation is an adjusting of tax construction elements such as: tax rate, tax base

calculation methods or treatment of income assigned for dividends, has been widened in this article. The wider outlook at the harmonisation problem is a result of researches in taxation discipline which proved that deep disproportions among countries according to methods of tax calculations and an existence of withholding tax leads to ineffective exploration of resources or an imbalance in terms of competition.

Suppression of restrictive withholding tax imposed by a country from which profit is transformed in the case of multinationals allows to acquire a particular level of Capital Export Neutrality or Capital Import Neutrality and hence to improve effectiveness of an etrepreneurial activity and liberalisation of capital flow in EU. The harmonisation of company taxation should commence from that point.

Concerning economic aspects according to the harmonisation of corporate tax in EU there is another point worth mentioning – politics.The governments of EU countries influencend the process of tax harmonisation to the great extend because they are very sensitive when threat of loosing their sovereignty in the area of budget income occurs (taxes make the greatest share of the budget income). The future of corporation tax harmonisation in EU depends on the general situation in EU and the way of EU development chosen by the countries. If the construction of real Political, Economic and Monetary Union is objective of EU, harmonisation of corporation tax will be indispensable element required. There is however the second scenario EU as a loose community of federated countries where harmonisation in the broad sense is not required.