

*Małgorzata Gasz**

PRZESŁANKI I WARUNKI OGRANICZAJĄCE PROCES HARMONIZACJI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wstęp

W dobie globalizacji i prowadzenia działalności gospodarczej na skalę ponadnarodową zasadne staje się wyeliminowanie jak największej liczby rozwiązań, które dotychczas stanowiły instrument ochrony danej gospodarki przed konkurencją z zewnątrz, a obecnie mogłyby być czynnikiem ograniczającym jej rozwój. Jednym z obszarów wymagających stosownych uregulowań w tym zakresie jest opodatkowanie dochodów osób prawnych. Odpowiednio skonstruowany podatek dochodowy (*corporation income tax* – CIT) stanowić może bowiem instrument wpierania rozwoju firm, jak również służyć przyciąganiu do danej gospodarki kapitału zagranicznego.

2. Polityka unii europejskiej w sferze podatku dochodowego od przedsiębiorstw

W odróżnieniu od podatków pośrednich traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską nie zakłada pełnej harmonizacji podatków bezpośrednich. Zawiera jedynie przesłanki ujednolicenia tych dziedzin prawa podatkowego, które ze względu na nadmierne różnice legislacyjne mogą wywierać bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Za podstawowe cele wspólnej polityki podatkowej w dziedzinie podatków bezpośrednich uznaje się przestrzeganie zasad uczciwej konkurencji, eliminowanie rozwiązań stanowiących szkodliwą konkurencję podatkową, usunięcie luk umożliwiających uchylanie się od podatków, jak również zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu¹. Jednocześnie każdy z krajów członkowskich Unii Europejskiej ma prawo do stosowania indywidualnej polityki w zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych. W ten sposób krajom członkowskim o zróżnicowanym poziomie rozwoju stwarza się możliwość realizacji własnych celów gospodarczych i społecznych oraz wymo-

* Dr, asystent w Katedrze Mikroekonomii Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.

¹ B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej*, „Studia Europejskie” 2004, nr 2, s. 91, także: <http://www.ukie.gov.pl>.

gów polityki wewnętrznej². Konsekwencją takiej polityki jest jednak znaczny stopień zróżnicowania regulacji prawno-podatkowych w poszczególnych systemach fiskalnych. Państwa członkowskie stosują odmienne zasady ustalania podstawy opodatkowania, zróżnicowane stawki podatkowe, regulacje dotyczące korzystania z ulg podatkowych, sposobu ustalania odpisów amortyzacyjnych i rozliczania strat, a także rozwiązań związanych z wykorzystaniem rachunkowości firm dla celów podatkowych³. Tak duża różnorodność rozwiązań bardziej komplikuje niż wspomaga procesy swobodnego przepływu kapitału i dochodów pomiędzy krajami.

Pomimo różnych inicjatyw podejmowanych od lat 60. w kierunku standaryzacji zasad opodatkowania przedsiębiorstw (m. in. raport komisji Neumarka z 1962 r., memorandum Komisji Europejskiej z 1967 i 1969 r., raport Rudinga z 1992 r., Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw) regulacje w tej sferze pozostają nadal w bardzo niewielkim stopniu zharmonizowane. Aktualnie wskazać można dwa kierunki debaty w obszarze harmonizacji podatków od przedsiębiorstw funkcjonujących w Unii. Pierwszy wpisuje się w nurt dyskusji o konkurencyjności Unii Europejskiej, prowadzonej w kontekście Strategii Lizbońskiej. Priorytetowe znaczenie przypisuje się tu potrzebie wypracowania rozwiązań umożliwiających wprowadzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych, jako czynnika wspomagającego możliwość osiągnięcia szybszego wzrostu gospodarczego. Drugi z kierunków debaty o harmonizacji przepisów w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw dotyczy tzw. dumpingu podatkowego i ma związek z rozszerzeniem granic Unii o nowe kraje członkowskie⁴.

Podobnie jak poglądy na temat harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych, również znaczenie tego obciążenia w strukturze dochodów podatkowych poszczególnych państw Unii Europejskiej jest zróżnicowane (tab. 1). Największy udział dochodów z tego źródła (średnia dla lat 1995–2004) odnotowuje się w Luksemburgu (18,3%) i na Cyprze (17,1%), a także w Czechach (11,4%), Irlandii (11,1%), na Malcie (10,9) oraz w Holandii (10,0%). Z wyjątkiem Cypru i Irlandii, w pozostałych wymienionych krajach obowiązuje relatywnie wysoki poziom nominalnych stawek CIT. Mniejsze znaczenie dochody z tytułu podatku dochodowego od firm odgrywają w centralnych systemach podatkowych Niemiec (2,6%), Litwy (3,8%) i Słowenii (3%). Obserwowane w wielu krajach ograniczenie fiskalnego znaczenia podatku od dochodów przedsiębiorstw w znacznej mierze jest konsekwencją światowego trendu do obniżania stawek tego podatku w odpowiedzi na wzrost obciążeń podatkami pośrednimi (choć nie jest to reguła obserwowana we wszystkich systemach podatkowych). Coraz częściej dochody z tytułu takich podatków, jak VAT czy akcyzy, ze względu na swój pośredni charakter, stanowią stabilne źródło finansowania zadań państwa, podczas gdy podatek od dochodów firmy odprowadzają wówczas, jeśli dochody takie osiągają.

² Szerzej na ten temat: *Tax Policy in the European Union – Priorities for the years ahead Communication from the Commission to the Council the European Parliament and the Economic and Social Committee*, COM (2001) 260.

³ Por. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe – teksty i komentarz*, Warszawa 2005, s. 10–11.

⁴ <http://www.ukie.gov.pl>.

Tabela 1. Udział dochodów z tytułu CIT w dochodach podatkowych państw Unii Europejskiej

Kraj	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Średnio 1995–2004
Belgia	5,4	6,0	6,3	7,4	7,1	7,1	6,9	6,7	6,5	7,1	6,6
Czechy	12,7	9,7	11,0	10,1	11,2	10,3	12,0	12,4	12,8	12,2	11,4
Dania	4,8	5,1	5,5	6,1	4,8	6,6	5,7	6,0	6,0	6,4	5,7
Niemcy	2,2	2,9	3,1	3,3	3,6	4,0	1,4	1,5	1,9	2,4	2,6
Estonia	6,4	4,5	5,0	7,0	5,8	2,9	2,3	3,6	5,1	5,5	4,8
Grecja	8,0	6,8	7,5	8,6	9,5	12,0	10,1	9,9	8,9	9,4	9,1
Hiszpania	5,8	6,1	8,1	7,7	8,7	9,2	8,6	9,6	9,3	10,1	8,3
Francja	4,2	4,7	5,2	5,3	5,9	6,3	7,0	5,9	5,0	5,5	5,5
Irlandia	8,3	9,3	9,8	10,5	12,0	11,8	11,9	13,0	12,8	11,9	11,1
Włochy	8,3	8,9	9,3	5,7	6,4	5,6	7,0	6,2	5,2	5,4	6,8
Cypr	14,9	16,7	17,0	17,6	21,3	20,6	20,1	19,2	13,1	11,1	17,1
Łotwa	5,5	5,9	6,8	6,8	6,4	5,3	6,6	6,8	5,2	6,0	6,1
Litwa	4,4	4,3	5,0	4,1	2,6	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	3,8
Luksemburg	17,7	18,1	19,0	19,4	17,5	17,8	18,5	20,6	19,3	15,3	18,3
Węgry	4,5	4,5	4,9	5,5	5,9	5,6	5,9	6,0	5,7	5,5	5,4
Malta	10,1	9,5	9,9	9,9	10,0	10,3	10,6	12,3	14,2	12,1	10,9
Holandia	8,1	10,1	11,3	11,3	11,0	10,7	11,0	9,4	8,1	8,8	10,0
Austria	4,0	5,0	5,2	5,4	4,6	5,2	7,3	5,6	5,5	5,7	5,3
Polska	8,4	7,6	8,2	7,6	6,6	6,8	5,1	5,1	5,3	6,0	6,7
Portugalia	7,4	8,4	9,6	9,5	10,6	11,3	10,0	9,9	8,3	–	9,5
Słowenia	1,3	1,9	2,5	2,5	2,7	3,0	3,1	3,8	4,4	5,0	3,0
Słowacja	14,9	10,7	10,3	9,3	8,7	8,6	7,5	8,4	9,0	–	9,7
Finlandia	5,0	6,0	7,5	9,4	9,4	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	8,4
Szwecja	5,4	5,0	5,5	5,0	5,8	7,2	5,2	4,2	4,5	5,9	5,4
Wielka Brytania	7,9	9,1	10,9	10,5	9,2	9,0	9,0	7,8	7,6	7,9	8,9
Norwegia	7,6	8,2	8,3	6,4	8,1	12,0	11,4	10,3	9,9	–	9,1

Źródło: *Structure of the Taxation Systems in the European Union: 1995–2004*, European Commission, Eurostat, s. 231.

3. Stawki podatku dochodowego od firm

Nominalna wysokość stawek podatku dochodowego od osób prawnych w poszczególnych państwach Unii Europejskiej w dużej mierze ma związek z poziomem zamożności poszczególnych państw, jak również jest wynikiem realizowanej w danym kraju polityki społeczno-gospodarczej. Kraje, które przyjęły model tzw. państwa opiekuńczego wobec obywateli, a do takich należą m. in. Niemcy, Francja i Szwecja, cechuje – w porównaniu z krajami stosującymi tzw. liberalny model gospodarki (m. in. Irlandia, Estonia) względnie wysoki poziom stawek.

Polska należy do większości krajów Unii, które stosują jednolitą liniową stawkę podatku CIT. W niektórych jednak państwach (Belgia, Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia, Litwa oraz Wielka Brytania) system opodatkowania dochodów firm ma charakter progresywny, co często jest związane ze stosowaniem odrębnych stawek dla podmiotów działających w sektorze mikro, małych i średnich przedsiębiorstw (m. in. we Francji, gdzie podstawowa stawka podatku CIT w 2006 r. wynosiła 34,33 %, do-

chody firm z sektora MSP opodatkowane były według preferencyjnej stawki 15%). Różnicowanie poziomu stawek może mieć także związek z formą prawną prowadzonej działalności. Na przykład w greckim systemie podatkowym w 2005 r. spółki kapitałowe obciążone były podatkiem dochodowym w wysokości 24%, natomiast spółki osobowe płaciły podatek według stawki 32%.

Do czasu rozszerzenia Unii w 2004 r. systemy opodatkowania dochodów spółek w poszczególnych państwach należały do silnie fiskalnych, choć należy odnotować, iż poczynając od lat 80. wiele państw podjęło działania w kierunku zmniejszania obciążeń podatkowych podmiotów prawnych. Obecnie proces ten odbywa się w coraz wolniejszym tempie. W 2004 r. najwyższy poziom stawek podatku dochodowego od firm (tab. 2) funkcjonował we Włoszech (33%) i w Niemczech (25%). Również w takich krajach jak Belgia, Francja, Holandia czy Luksemburg nominalny poziom stawki podatku CIT przekraczał 30%. Najbardziej przyjazny dla prowadzenia działalności gospodarczej poziom stawek stosowały Finlandia (26%) i Portugalia (27,5%).

Tabela 2. Najwyższe nominalne stawki podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) w krajach Unii Europejskiej

Kraj	1985	2000	2004	2006
Austria	61	34	34	25
Belgia	43	40,17	33,99	33,99
Cypr	b.d.	29	15	10
Czechy	b.d.	31	28	24
Dania	50	32	30	28
Estonia	b.d.	31,58	31,58	24
Finlandia	50	29	26	26
Francja	50	33,33	34,33	34,33
Grecja	49	40	35	29
Hiszpania	33	35	35	35
Holandia	42	35	34,5	25,5
Irlandia	50	24	12,5	12,5
Litwa	b.d.	25	15	15
Luksemburg	45,5	37,45	30,38	29,63
Łotwa	b.d.	25	15	15
Malta	b.d.	35	35	35
Niemcy	61	25	38,29	38,34
Polska	b.d.	30	19	19
Portugalia	51	37,4	27,5	27,5
Słowacja	b.d.	29	19	19
Słowenia	b.d.	25	25	25
Szwecja	40	28	28	28
Węgry	b.d.	18	16	16
Wielka Brytania	52	30	30	30
Włochy	36,3	37,25	37,25	37,25

Źródło: Eurostat.

Wejście w skład Unii Europejskiej 10 nowych państw spowodowało osłabienie fiskalnej siły nominalnych stawek CIT oraz wzrost rozpiętości stawek. Spośród nowych członków Unii aż sześć krajów miało stawki na poziomie znaczenie odbiegającym od wysokich stawek w krajach „dawnej piętnastki”. Były to Cypr, Litwa, Łotwa (15%), Węgry (16%), Polska i Słowacja (19%). Aktualnie, po rozszerzeniu granic Unii o Bułgarię i Rumunię opodatkowanie działalności podmiotów prawnych na poziomie wyższym niż w Polsce odnotowuje się w 18 krajach Unii. Podatek przekraczający 30% stosuje się na Malcie (35,0%), we Francji (34,33%), Belgii (33,99%) i Włoszech (33%). Na tym tle Polska ze stawką na poziomie 19% jawi się raczej jako kraj przyjazny dla prowadzenia działalności gospodarczej. Spośród wszystkich państw członkowskich UE niższe stawki podatku dochodowego od osób prawnych ma jedynie sześć krajów (Cypr, Bułgaria, Irlandia, Litwa, Łotwa oraz Węgry). Jeszcze do roku 2004 najniżej (na poziomie 12,5%) opodatkowane były podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Irlandii, jednak w 2005 r. na Cyprze wprowadzono stawkę w wysokości 10%⁵.

W Bułgarii od 1 stycznia 2007 obowiązuje nowy 10-procentowy podatek CIT, co, obok Cypru, stawia ten kraj, wśród państw o najniższym w UE nominalnym poziomie opodatkowania dochodów osób prawnych. Impulsem do obniżenia podatku stała się potrzeba stworzenia zachęty dla potencjalnych zagranicznych inwestorów oraz ograniczenie 30-procentowej szarej strefy. Ponadto przedsiębiorcy, którzy inwestują w regionach Bułgarii o wysokiej stopie bezrobocia (przewyższającej o 50% bułgarską średnią), mogą się ubiegać o 100-procentowe zwolnienie z podatku dochodowego⁶. Z kolei w Rumunii podstawowa stawka podatku dochodowego dla spółek prowadzących działalność gospodarczą wynosi 16%. Rumuński system podatkowy przewiduje także możliwość zastosowania preferencyjnych zasad opodatkowania dla tzw. mikrospółek, czyli przedsiębiorstw spełniających łącznie określone warunki (roczny obrót nie przekraczający 100 tys. euro, liczba pracowników nie większa niż 9 osób, a ponad 50% osiąganego dochodu powinno pochodzić z działalności innej niż doradztwo i zarządzanie). Mikrospółki mają prawo do opodatkowywania nie osiąganego dochodu, lecz obrotu. W 2007 r. wysokość podatku dla tych podmiotów wynosi 2% przychodów (2,5% w 2008 r. i 3% w 2009 r.)⁷.

Zgodnie z unijną polityką ochrony konkurencji, zasady opodatkowania podmiotów gospodarczych, a w szczególności elementy konstrukcyjne podstawy opodatkowania oraz skali podatkowej, wpływają w bezpośredni sposób na konkurencyjność firm na rynkach unijnych. Znacznie odbiegający od średniej unijnej poziom opodatkowania na Cyprze, w Bułgarii czy Irlandii nie jest jednak dowodem stosowania tzw. dumpingu podatkowego, lecz raczej należałoby to uznać za przejaw pozytywnej konkurencji podatkowej. Niska stawka podatku CIT jest jednym z narzędzi wykorzystywanych w celu poprawy atrakcyjności danego kraju jako potencjalnego miejsca prowadzenia

⁵ Obok liniowej stawki 10% na Cyprze funkcjonuje 25% stawka mająca zastosowanie dla organizacji o mieszanym udziale publiczno-prywatnym.

⁶ http://www.psg.org.pl/index.php?option=com_content&task=view&id=117&Itemid=97.

⁷ <http://www.ey.com/global/content.nsf/WebPrint/28B8267B657F549CC12572FE003DCAA0?openDocument&...>

działalności gospodarczej⁸. U źródeł sukcesu gospodarczego Irlandii, obok szeregu innych czynników, leżą głębokie zmiany w systemie podatkowym (niskie stawki podatkowe, rozszerzenie bazy podatkowej, maksymalne ograniczenie liczby i zakresu preferencji podatkowych). Z kolei Cypr jako przyszły kraj członkowski Unii Europejskiej został zobligowany do zreformowania swojego systemu podatkowego. Do roku 2002 kraj ten był bowiem uważany za tzw. raj podatkowy. Założone na Cyprze spółki, stanowiące w całości własność podmiotów zagranicznych, pomimo tego, iż generowały dochody poza Cyprem, podlegały preferencyjnemu opodatkowaniu na poziomie 4,25%⁹.

Analiza nominalnych stawek podatku dochodowego od przedsiębiorstw nie powinna stanowić jedynej płaszczyzny porównań, gdyż nie odzwierciedla całokształtu obciążeń fiskalnych. W niektórych krajach (m. in. w Niemczech, Hiszpanii czy Włoszech) uzyskiwane przez firmy dochody, obok podatku CIT, obciążone są dodatkowo lokalnym podatkiem od działalności gospodarczej, zasilałym budżety samorządowe. Istotnym obciążeniem dla podmiotów prawnych działających w formie spółek jest także opodatkowanie dywidendy. Poza tym bardziej miarodajne dane na temat rzeczywistych obciążeń niesie analiza efektywnych stawek opodatkowania, uwzględniająca system preferencji podatkowych, będących udziałem tej grupy podatników. Wiele krajów w ramach realizowanej przez rząd polityki podatkowej stosuje szeroki wachlarz różnorodnych instrumentów o charakterze preferencyjnym, które służąc pobudzeniu i wspieraniu działalności gospodarczej, wpływają jednocześnie na obniżenie nominalnej stopy podatku CIT. Dodatkowo, obok takich narzędzi jak kredyt podatkowy czy zwolnienia podatkowe, podmioty prawne korzystać mogą z różnego rodzaju grantów, preferencyjnych kredytów, pożyczek czy gwarancji kredytowych, które w wielu przypadkach stanowią istotne źródło zasilenia kapitałowego przedsiębiorstw, szczególnie wśród podmiotów działających na małą i średnią skalę. Zmniejszenie znaczenia ulg inwestycyjnych w działalności gospodarczej podmiotów jest odzwierciedleniem aktualnych tendencji występujących we współczesnych gospodarkach, w szczególności w dziedzinie harmonizacji systemów podatkowych w ramach Unii Europejskiej w zakresie warunków i zasad pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

4. Perspektywy procesu harmonizacji podatku CIT

Prace w zakresie harmonizacji uregulowań dotyczących wypracowania jednolitej skonsolidowanej podstawy opodatkowania zmierzają w kierunku rozwiązania, w myśl którego całkowity podatek od dochodu/zysku, wypracowanego przez wszystkie spółki zależne danej firmy, zasilać będzie budżet kraju, w którym znajduje się siedziba główna firmy¹⁰. Elementem składowym procesu harmonizacji bazy podatkowej jest również

⁸ R. Griffith, A. Klemm, *What has Been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years?* Institute For Fiscal Studies, Working Papers, February 2004, s. 5.

⁹ Ta preferencyjna stawka obowiązywała do końca 2005 r. i miała zastosowanie do spółek założonych przed 31.12.2001 r.

¹⁰ <http://www.money.pl/podatki/wiadomosci/artukul/pomysl;jednolitych;stawek;cit;w;ue;quot;powoli;u;mrzequot;;184,0,38072.html>.

ujednoczenie katalogu wydatków uznawanych za koszty uzyskania przychodów, który dziś jest mocno zróżnicowany w poszczególnych krajach. W Polsce na początku lat 90. katalog wydatków, których firmy nie mogą uznać za koszty uzyskania przychodu obejmował 17 pozycji, obecnie jest ich ponad 60 i liczba ta przekracza europejską średnią. Wyeliminowanie rozbieżności m. in. w tym zakresie wpłynęłoby na ograniczenie bądź nawet wyeliminowanie dodatkowych kosztów administracyjnych, jakie firmy prowadzące działalność w różnych krajach ponoszą w związku ze zróżnicowanymi sposobami naliczania podstawy podatku CIT od firm działających na wspólnym rynku (dotyczą one m. in. konieczności zatrudnienia księgowych i doradców podatkowych). Ujednoczenie zasad obliczania tzw. europejskiej podstawy opodatkowania (tzw. *sharing mechanism*)¹¹, przy relatywnie niskiej stawce CIT oraz taniej i wykwalifikowanej sile roboczej, mogłoby wpłynąć korzystnie na wzrost konkurencyjności polskiej gospodarki.

W 2004 r. relatywnie niskie stawki podatku dochodowego od przedsiębiorstw funkcjonujące w nowych państwach członkowskich mogły stanowić impuls do obniżenia ich poziomu przez kraje dawnej piętnastki i krok w kierunku harmonizacji podatków bezpośrednich. Idea taka napotkała jednak na silny opór wśród części państw członkowskich, w szczególności w Niemczech i Francji, ale również Szwecji i Holandii. Kraje te atrakcyjny poziom stawek CIT obowiązujący w systemach nowych państw członkowskich potraktowały jako element zaostrożenia konkurencji podatkowej wewnątrz Unii i zagrożenie dla swojej dotychczasowej pozycji. Niemcy i Francja od lat uznawane są za państwa o wysokim poziomie obciążeń socjalnych, stąd opodatkowanie dochodów należało tam zwykle do najwyższych. W orbicie ich zainteresowania nie leży zatem zmniejszania obciążeń. W mocno konkurencyjnych stawkach stosowanych w państwach Europy Środkowej i Wschodniej Niemcy doszukują się przyczyn odpływu kapitału z ich kraju. Teza ta wydaje się jednak nieuzasadniona. Niemcy, obok Francji, Szwecji i Holandii zajmują bowiem miejsce w pierwszej dziesiątce najbardziej konkurencyjnych państw¹². Przyczyn ewentualnego przenoszenia produkcji z Niemiec do innych krajów upatrywać należy nie w niskich stawkach podatku CIT w Polsce czy na Litwie, lecz raczej nieelastycznym niemieckim rynku pracy oraz wysokich koszty pracy.

Mając na uwadze gospodarczą i polityczną pozycję państw takich jak Niemcy czy Francja, wydaje się, że forsować będą one koncepcję standaryzacji stawek rozumianą jako określenie minimalnej stawki CIT lub tzw. widełek, ewentualnie uśrednienie stawek CIT, co wiązałoby się z koniecznością ich podwyższenia w krajach o relatywnie niskim poziomie opodatkowania i z perspektywy krajów słabiej rozwiniętych byłoby błędem strategicznym. Rozsądną przeciwwagą dla tej idei może być więc koncepcja tzw. miękkiej harmonizacji, polegająca na utrzymaniu zasady autonomicznego stanowienia o wysokości obciążeniach podatkowych przy jednoczesnym ujednoczeniu podstawy opodatkowania. Wydaje się, że istnienie odmiennych uregulowań w zakresie opodatkowania dochodów przedsiębiorstw ma rację bytu ze względu na występowanie w danym kraju odmiennych źródeł przewagi konkurencyjnej (zróżnicowany poziom

¹¹ <http://www.bankier.pl/wiadomosc/Harmonizacja-CIT-w-Unii-Europejskiej-1599287.html>.

¹² *Global Competitiveness Report 2003–2004*.

rozwoju gospodarczego, odmienne programy społeczne oraz struktura demograficzna podatników). Ponadto, możliwość regulowania wysokości podatków, a w szczególności ich obniżania, stwarza ustawodawcy możliwość do podjęcia odpowiednich działań sanacyjnych w obszarze dyscyplinowania finansów publicznych. Może być również także narzędziem ograniczania szarej strefy i rosnących dochodów budżetowych. Obniżanie poziomu stawek sprzyja bowiem opłacalności wykazywania rzeczywistych dochodów i wpływa na ograniczenie skali zjawiska tzw. ucieczki w koszty. Ponadto dla firm prowadzących działalność na rynku światowym może stanowić ważny argument na rzecz rezygnacji z przerzucania przychodów i kosztów pomiędzy spółkami z różnych krajów. Powszechnie stosowaną praktyką jest bowiem wykazywanie strat w kraju o wysokim poziomie opodatkowania dochodów bądź zysków i wykazywanie zysków w państwach o niskiej stawce CIT. Dla krajów słabiej rozwiniętych wysoki poziom konkurencyjności podatkowej stanowi szansę na przyciągnięcie kapitału z zagranicy i wsparcie dalszych procesów rozwojowych. Brak takich zachęt sprawić może zaś, że kraje niedoinwestowane wymagać będą istotnego zastrzyku finansowego z budżetu unijnego. Niedostateczne zasilenie kapitałowe osłabiać będzie więc konkurencyjność oraz potencjał rozwojowy zarówno danego kraju, jak i Unii jako wspólnoty. W tym świetle zachodzi obawa, że założenia makroekonomiczne przyjęte w Strategii Lizbońskiej pozostać mogą jedynie postulatami.

5. Podsumowanie

Ujednolicenie przepisów regulujących kwestie opodatkowania działalności podmiotów prawnych miałoby istotne znaczenie dla właściwego funkcjonowania wspólnotowego rynku wewnętrznego. Obecnie różnice w zakresie konstrukcji podatku dochodowego od osób prawnych mogą wywierać niekorzystny wpływ na decyzje o lokowaniu inwestycji w danym kraju, co stoi w sprzeczności z unijną zasadą swobody przepływu kapitału. Wydaje się jednak, że *consensus* w sprawie ujednolicenia stawek CIT jest mało prawdopodobny. Kraje o silnej pozycji, takie jak Niemcy czy Francja, ze względu na rozbudowany system opieki socjalnej obywateli optować mogą za utrzymaniem relatywnie wysokich stawek podatku CIT i torpedować próby ich znacznego obniżenia. Procesowi harmonizacji nie sprzyja ponadto fakt, iż w sprawach podatkowych wymagana jest jednomyślność państw członkowskich. Tak więc odmienne preferencje ekonomiczne poszczególnych członków UE w istotny sposób ograniczać mogą zakres harmonizacji podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Jest to dowód na to, że cele Unii jako wspólnoty nie zawsze pokrywają się z celami poszczególnych państw członkowskich. W tej sytuacji wydaje się, że proces standaryzacji podstawy opodatkowania, choć zapewne długotrwały, ma największe szanse na zrealizowanie.

Małgorzata Gasz

**PREMISES AND CONDITIONS LIMITING THE PROCESS
OF THE HARMONIZATION OF THE CORPORATE INCOME TAX
IN THE EUROPEAN UNION**

The European Union treaty does not set up full direct taxes' harmonization unlike indirect taxes. According to EU tax policy each country member can set up its own tax regulations in result all particular tax systems differ from each other in this case. The country members set up different rules for settlement tax base, different tax rates and different regulations of tax reductions. So many different regulations in each country member make complicated the process of free cash flow and income. In some cases it can cause the decisions of the specific investment localizations are not taken by the investors.

The subject of the article is analysis and estimation of present tendencies in European tax policy, especially in corporate income tax.