

Jerzy Sokołowski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KONKURENCYJNOŚĆ POLSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO NA TLE PAŃSTW NALEŻĄCYCH DO OECD

Konkurencyjność danego państwa w zakresie lokalizacji inwestycji zależy od szeregu czynników. Z nich wymienić należy zwłaszcza rozwój infrastruktury, koszty zatrudnienia pracowników, pojemność miejscowego rynku, polityczną i ekonomiczną stabilizację oraz wysokość obciążeń podatkowych. W wielu wypadkach czynnikiem decydującym o alokacji inwestycji jest poziom opodatkowania podmiotów gospodarczych. Ze względu na dość znaczne zróżnicowanie obciążeń w poszczególnych krajach nie jest obojętne, gdzie dana inwestycja będzie ulokowana.

Warto zwrócić uwagę, że występują też kraje czy obszary, gdzie stosuje się szczególnie niskie obciążenia podatkowe. Określa się je mianem oaz lub rajów podatkowych¹. Z drugiej strony istnieje też szereg państw, w których poziom obciążeń podatkowych jest zbliżony do standardów światowych, lecz w krajach tych dla inwestorów zagranicznych, zwłaszcza angażujących znaczące kapitały, stosowane są ulgi i zwolnienia podatkowe.

Jednym z najważniejszych elementów konstrukcji podatków, które brane są pod uwagę przy podejmowaniu decyzji o alokacji inwestycji, jest wysokość stawek podatkowych. Istotne znaczenie mają zwłaszcza stawki podatków dochodowych. W znacznym stopniu decydują bowiem, jaka część dochodu po opodatkowaniu pozostanie przedsiębiorcy na cele rozwojowe i konsumpcję, a jaką część trzeba będzie odprowadzić do budżetu. Te państwa, które zastosowały niskie podatki dochodowe od przedsiębiorstw (osób prawnych), notowały w ostatnich latach znaczny przyrost inwestycji zagranicznych. Dotyczy to takich krajów, jak Irlandia, Węgry, a także Słowacja, gdzie stawki podatków dochodowych od osób prawnych są stosunkowo niskie (zob. tab. 1). Również w Polsce w ostatnich czterech latach istotnie obniżono stawkę podatku dochodowego od osób prawnych – z 32 do 19%.

¹ Por. J. Gluchowski, *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996, s. 19 i nast.

Obniżki podatków dochodowych od osób prawnych w krajach Europy Środkowej spotkały się nawet z zastrzeżeniami Niemiec i Francji, przypisującymi Polsce wprowadzenie szkodliwej konkurencji podatkowej w ramach Unii Europejskiej.

Tabela 1. Stawki liniowe w podatkach dochodowych od przedsiębiorstw (osób prawnych) w wybranych państwach OECD (w %)

Kraj	Stawka najwyższa w latach 1980-2003	Stawka w 2004 r.	Skala zmniejszenia
Japonia	42,0	30,0	12,0
Wielka Brytania	52,0	30,0	22,0
Niemcy	56,0	38,29	17,71
Francja	50,0	34,33	15,67
Irlandia	45,0	12,5	32,5
Węgry	45,0	16,0	29,0
Włochy	46,0	33,0	13,0
Finlandia	44,0	29,0	15,0
Holandia	48,0	29,0	29,0
Grecja	47,0	25,0	12,0
Polska	40,0	19,0	21,0
Słowacja	36,0	19,0	16,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Inventar der Steuern*, Europäische Kommission, 16. Aufgabe, Luxemburg 1996 oraz danych internetowych.

Szereg państw stosuje w odniesieniu do małych przedsiębiorstw stawki podatkowe obniżone w stosunku do stawki podatkowej. Na przykład w Japonii dla spółek o kapitale nie przekraczającym 100 mln jenów, których roczny dochód nie przekracza 8 mln jenów, przyjęto stawkę 22% (przy stawce podstawowej 30%)². Warto też zwrócić uwagę na politykę Stanów Zjednoczonych w zakresie kształtowania stawki podatku dochodowego od spółek. W latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych stosowano w nich stawkę liniową, obecnie zaś przyjęto stawkę progresywną o czterech stopniach progresji. Przy dochodach nie przekraczających 50 tys. dolarów stawka wynosi 15%, natomiast górna granica progresji dotyczy dochodów powyżej 10 mln dolarów, a stawka podatku w tym przedziale opodatkowania wynosi 35%.

Na konkurencyjność systemu podatkowego wpływa również poziom stawek w podatku dochodowym od osób fizycznych. Wynika to z tego, że część przedsiębiorstw prowadzona jest przez osoby fizyczne lub też działalność gospodarcza jest realizowana przez spółki osób fizycznych. W obydwu przypadkach na miejsce obciążenie podatkiem dochodowym od osób fizycznych, przy czym zazwyczaj ma się tu do czynienia nie z jedną stawką, lecz ze zbiorem stawek i przedziałów opodatkowania tworzących progresywną skalę podatkową. Na wysokość opodatkowania

² Por. *An Outline of Japanese Taxes 2003*, Tax Bureau. Ministry of Finance, Tokyo 2003, s. 97.

wpływają więc nie tylko zastosowane stawki skali progresywnej, ale też kwota wolna od opodatkowania, rozmiar przedziałów opodatkowania, liczba przedziałów progresji, rodzaj progresji czy granica progresji³.

Dla ostatniego dziesięciolecia charakterystyczne jest obniżenie w wielu krajach zarówno dolnej, jak i górnej granicy progresji. Najwyższą górną granicę progresji wśród badanych państw miały Francja i Niemcy. W obydwu tych krajach planowane są jednak obniżki podatków dochodowych. W Polsce w ciągu ostatnich dziesięciu lat ograniczono liczbę przedziałów progresji oraz dolną i górną jej granicę. Dolna granica progresji obowiązująca obecnie w Polsce należy do stosunkowo wysokich wśród państw OECD. Jeżeli dodać do tego niską kwotę wolną od opodatkowania, to można stwierdzić, że inne państwa mają w tym wypadku bardziej konkurencyjne rozwiązania (por. tab. 2).

Tabela 2. Stawki progresywne w podatkach dochodowych od osób fizycznych w wybranych państwach OECD.

Kraj	1994			2004		
	granica progresji		liczba przedziałów progresji	granica progresji		liczba przedziałów progresji
	dolna	górna		dolna	górna	
Japonia	10,0	50,0	5	10,0	37,0	4
Wielka Brytania	25,0	40,0	2	10,0	40,0	3
Niemcy	19,0	53,0	22	17,0	45,0	5
Włochy	25,0	50,0	4	23,0	33,0	4
Francja	12,0	56,8	7	10,5	54,0	6
Irlandia	29,0	52,0	4	20,0	42,0	4
USA	15,0	28,0	3	10,0	35,0	6
Polska	20,0	50,0	4	19,0	40,0	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Inventar der Steuern...* oraz danych internetowych.

W pewnym stopniu konkurencyjność polskiego systemu podatkowego poprawia wprowadzenie w 2004 r. dla przedsiębiorstw możliwości wyboru między skalą progresywną (z zachowaniem możliwości korzystania z ulg podatkowych) a stawką stałą 19-procentową, ale bez możliwości korzystania z preferencji podatkowych.

O konkurencyjności danego systemu podatkowego decyduje także wysokość podatku pobieranego od obrotu. W większości państw OECD obowiązuje obecnie podatek VAT. Jedyne w Stanach Zjednoczonych istnieje nadal podatek obrotowy jednofazowy. Podatek VAT charakteryzuje się znaczną jednolitością konstrukcji⁴ (wyjątek stanowią stawki tego obciążenia, w poszczególnych krajach istotnie zróżnicowane). Podatek VAT należy do podatków pośrednich – wliczany jest w ceny

³ Przyspieszona lub opóźniona (zob. szerzej: J. Sokołowski, *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, AE, Wrocław 2000, s. 16).

⁴ W państwach Unii Europejskiej zharmonizowano konstrukcję VAT.

sprzedawanych towarów i usług. Ciężar podatku spoczywa więc na ostatecznych odbiorcach, czyli konsumentach. Niemniej wysokość (stawka) podatku VAT ma także duże znaczenie dla przedsiębiorstw. Stawka podatku wpływa bowiem na poziom cen, a w konsekwencji oddziałuje na wielkość sprzedaży i osiągane zyski. Stąd wysokość stawek podatku VAT istotnie wpływa na konkurencyjność systemu podatkowego danego państwa.

Tabela 3. Stawki podstawowe w podatku VAT w niektórych państwach OECD (w %)

Kraj	1990	2004	Kraj	1990	2004	Kraj	1990	2004
Polska	–	22,0	Francja	18,6	19,6	Szwecja	21,0	22,0
Wielka Brytania	15,0	17,5	Hiszpania	12,0	16,0	Belgia	19,0	19,0
Niemcy	14,0	16,0	Włochy	18,0	19,0	Austria	20,0	20,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Inventar der Steuern...* oraz danych Ministerstwa Finansów.

Analizując wysokość stawek podatku VAT w państwach OECD, warto zauważyć, że w polskim systemie podatkowym poziom stawki tego podatku należy do najwyższych wśród badanych krajów. W wielu państwach wystąpiła jednocześnie tendencja do podnoszenia stawek tego podatku. W dużym stopniu przesądziło o tym obniżenie dochodów budżetowych z podatków dochodowych przy utrzymującym się wysokim poziomie wydatków na cele socjalne.

Istotne znaczenie dla konkurencyjności systemu podatkowego danego państwa ma możliwość stosowania dla inwestorów ulg i zwolnień podatkowych. W państwach należących do Unii Europejskiej wykorzystywanie ulg i zwolnień podatkowych w podatkach dochodowych traktowane jest jako niedozwolona pomoc publiczna; natomiast mogą być stosowane ulgi i zwolnienia w podatkach lokalnych. W Polsce rady gmin mogą zwalniać przedsiębiorców inwestujących na obszarze gminy z podatku od nieruchomości. Te zwolnienia mają z reguły charakter okresowy, ale stanowią w wielu wypadkach silną motywację dla podejmujących działalność gospodarczą na obszarach, gdzie takie zwolnienia wprowadzono.

Konkurencyjność systemu podatkowego, jaki funkcjonuje w danym państwie, zależy nie tylko od wysokości podatku, lecz także od jego stabilności. Wynika to stąd, że podatki są ważnym parametrem rachunku ekonomicznego, a częste zmiany obciążeń podatkowych wręcz zniechęcają do podejmowania czy rozszerzania działalności gospodarczej. Tymczasem w Polsce w ostatnich 10 latach wielokrotnie były zmieniane zarówno ustawy o podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych, jak i ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Nie negując konieczności reformowania systemu podatkowego, należy zauważyć, że zmiany w podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług były przeprowadzane zbyt często, co negatywnie wpływało na konkurencyjność naszego systemu obciążeń podatkowych.

Na konkurencyjność systemu podatkowego wpływa również prosta konstrukcja podatków. Jeżeli konstrukcja podatków jest złożona, zniechęca to inwestorów, gdyż wymaga ponoszenia dodatkowych kosztów, np. zatrudniania doradców podatkowych. Ponadto złożona konstrukcja podatków wiąże się z reguły z prowadzeniem złożonych ewidencji i wypełnianiem skomplikowanych zeznań podatkowych, co także podnosi koszty prowadzonej działalności.

Konkurencyjność systemu podatkowego zwiększają uproszczone czy zryczałtowane formy opodatkowania małych i średnich przedsiębiorstw. W polskim systemie podatkowym występują dwie zryczałtowane formy opodatkowania dochodów, tj. ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa. Jednocześnie podatnik może dokonać wyboru formy opodatkowania albo wybrać jeden ze zryczałtowanych podatków lub podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach ogólnych.

Od 2003 r. stosuje się w polskim systemie podatkowym udogodnienia dla małych i średnich przedsiębiorstw także w podatku VAT. Wprowadzono bowiem pojęcie małego podatnika, tj. takiego, u którego obroty w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekroczyły równowartości 800 tys. euro. Mały podatnik uzyskał prawo do uproszczonego rozliczania się z podatku VAT. Uproszczone rozliczanie z podatku polega na wyborze między kasową metodą rozliczeń a składaniem deklaracji podatkowych za okresy kwartalne.

Literatura

1. *An Outline of Japanese Taxes 2003*, Tax Bureau, Ministry of Finance, Tokyo 2003.
2. Gluchowski J., *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996.
3. *Inventar der Steuern*, Europäische Kommission, 16. Aufgabe, Luxemburg 1996.
4. Sokołowski J., *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, AE, Wrocław 2000.

COMPETITIVENESS OF THE POLISH TAX SYSTEM AGAINST OECD COUNTRIES

Summary

The author analyses the level of competitiveness of the Polish tax system against OECD countries. The first aspect undergoing a comparative analysis is the rates of personal income tax, corporate income tax, and VAT. The article also points out that competitiveness of a tax system depends not only on the rates applied, but also on long-term predictability of tax law. An other implication discussed is the possibility of influencing investors' decisions through local taxes.