

MAŁGORZATA MAZUREK-CHWIEJCZAK

malgorzata.mazurek-chwiejczak@poczta.umcs.lublin.pl

*Opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw
w państwach OECD – kierunki ewolucji**

Trends in Corporate Income Taxation in OECD Countries

Słowa kluczowe: podatek od dochodów przedsiębiorstw; konkurencja podatkowa; polityka podatkowa

Keywords: Corporate Income Tax; tax competition; tax policy

Kod JEL: H21; H25; H30

Wstęp

Wśród danin obciążających dochody podmiotów gospodarczych można wskazać dwie zasadnicze pozycje. Pierwszą z nich stanowi podatek obciążający dochody osób prawnych, tj. *Corporate Income Tax* (CIT), w literaturze anglojęzycznej określany również jako podatek korporacyjny lub podatek od dochodów spółek. Z kolei dochody osób samozatrudnionych, tzn. prowadzących działalność gospodarczą lub zawodową we własnym imieniu, są obciążone podatkiem od dochodów osobistych – *Personal Income Tax* (PIT).

Zgodnie z opracowaną przez OECD i stosowaną do porównań międzynarodowych klasyfikacją podatków pod pozycją 1200, najbardziej zbliżoną swym zakresem do podsystemu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, kryją się podatki,

* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji nr DEC-2012/05/N/HS4/00481.

w przypadku których podmiotem opodatkowania są przedsiębiorstwa funkcjonujące jako wyodrębniona jednostka, nie zaś ich właściciele [OECD, 2014b, s. 322]. Charakterystyczną cechą tego typu danin jest brak w ich konstrukcji elementów uwzględniających osobistą sytuację właścicieli. Definicję tę spełnia *Corporate Income Tax*.

Głównym celem opracowania jest analiza i ocena kierunków ewolucji w opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw w państwach OECD, a także identyfikacja głównych czynników determinujących kształt omawianego podsystemu. Rozważania dotyczą przede wszystkim podatku dochodowego od osób prawnych jako daniny stanowiącej najbardziej reprezentatywny element omawianego podsystemu opodatkowania. W artykule przeprowadzono analizę porównawczą wskaźników fiskalizmu charakteryzujących CIT oraz analizę porównawczą wysokości nominalnych stawek tej daniny.

1. Przesłanki odrębnego opodatkowania dochodów podmiotów gospodarczych

Historia podatków dochodowych sięga końca XVIII w., jednak *Corporate Income Tax* jako odrębna forma opodatkowania dochodów osób prawnych zaistniał dopiero w 1909 r. w Stanach Zjednoczonych [Krajewska, 2010, s. 115]. W Europie konstrukcja ta została zaimplementowana po raz pierwszy we Francji w 1948 r., zaś w innych krajach Starego Kontynentu wprowadzono ją w latach 60. XX w. [Litwińczuk, 2013, s. 66].

Mimo że dochody osób prawnych są opodatkowane odrębnie od dochodów ich właścicieli we wszystkich krajach OECD, to jednak zasadność funkcjonowania CIT w dalszym ciągu wzbudza wątpliwości. Jednym z oponentów takiego rozwiązania jest J. Stiglitz [2004, s. 811–812], który zwraca uwagę na fakt, że w gruncie rzeczy ekonomiczny ciężar podatku nie jest ponoszony przez przedsiębiorstwo, lecz przez właścicieli, pracowników, nabywców dóbr i usług oferowanych przez dany podmiot.

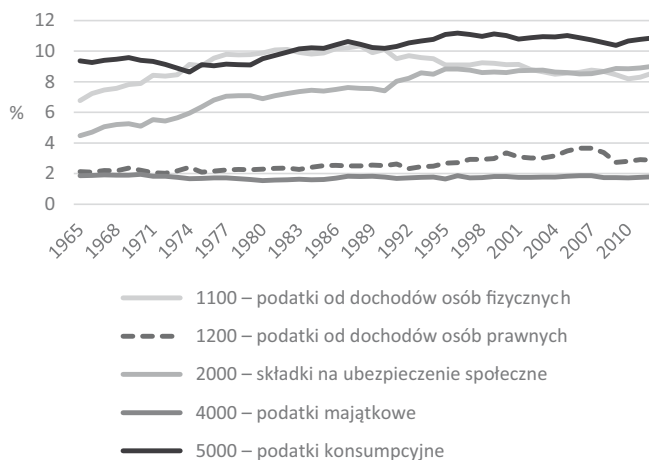
W literaturze przedmiotu przeważają opinie uznające zasadność tej formy opodatkowania. Zdaniem H. Litwińczuk [2013, s. 66] zasadniczą przesłanką funkcjonowania *Corporate Income Tax* jest odmienna specyfika osoby prawnej jako podatnika podatku w porównaniu z osobą fizyczną – konstrukcja CIT nie posiada elementów personalizacji, co nadaje jej charakter rzeczowy. Według N. Gajl [1995, s. 34] zasadniczą przesłankę wprowadzenia odrębnej daniny obciążającej dochody podmiotów gospodarczych stanowiły trudności z pełnym ujęciem dochodów powstających w przedsiębiorstwach. Z kolei J. Mintz [OECD, 2007, s. 43–44] upowszechnienie tej formy opodatkowania wiąże z procesem globalizacji i napływu zagranicznych inwestycji. Gdy właścicielami kapitału są nierezydenci, płacą oni podatek od dochodów osobistych w kraju swojej rezydencji. Jeżeli budżet ma partycypować w dochodach generowanych przez przedsiębiorstwa z zagranicznym kapitałem, konieczne jest opodatkowanie takich podmiotów podatkiem pobieranym w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej [OECD, 2007, s. 42]. Prawdopodobnie tę potwierdzili H. Huizinga i G. Nicodème [2006, s. 1223–1244], dowodząc występowania po-

zytywnej dodatniej zależności między udziałem zagranicznych przedsiębiorstw w gospodarce a średnią efektywną stawką CIT. Dzięki funkcjonowaniu podatku dochodowego od osób prawnych część dochodów podatkowych trafia do budżetu kraju lokaty kapitału zamiast zasilać budżet państwa pochodzenia kapitału (*treasury effect*). Tym samym podmioty gospodarcze uczestniczą w finansowaniu dóbr i usług publicznych, z których w rzeczywistości korzystają [OECD, 2001, s. 8].

Nie ulega wątpliwości, że obecność daniny nakładanej na dochody spółek jest konieczna dla zapewnienia neutralności opodatkowania i zapobiega sytuacji, w której podatnicy byłiby zachęcani do inkorporowania, aby zmniejszyć swoje obciążenia podatkowe [Krajewska, 2004, s. 122–123]. Kolejną korzyścią, jaką należy wiązać z funkcjonowaniem *Corporate Income Tax*, jest poprawa dystrybucji dochodu narodowego. Danina ta stanowi dodatkowe obciążenie dla właścicieli kapitału, którzy zazwyczaj są osobami zamożnymi, zmniejszając sumę środków pozostających do ich dyspozycji i zarazem niwelując istniejące w społeczeństwie dysproporcje dochodowe.

2. Wydajność fiskalna podatków obciążających dochody osób prawnych

Dochody generowane przez daniny obciążające dochody podmiotów gospodarczych w państwach OECD stanowią ok. 2–3%, a tym samym ok. 8–10% ogółu wpływów podatkowych. Mimo że kwoty te są istotne dla zachowania równowagi sektora finansów publicznych, to jednak są one wielokrotnie niższe od dochodów generowanych przez inne podsystemy opodatkowania, w tym podatki konsumpcyjne, składki ubezpieczenia społecznego oraz podatki obciążające dochody indywidualne (rys. 1).



Rys. 1. Wpływy podatkowe w relacji do PKB w państwach OECD (średnia arytmetyczna) w latach 1965–2012 w podziale na podsystemy opodatkowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [OECD, 2015].

Przyczyn takiego stanu należy upatrywać w negatywnym wpływie omawianej kategorii podatków na aktywność ekonomiczną, a w konsekwencji – na wzrost gospodarczy. Podatki kapitałowe, do których kwalifikowany jest CIT, charakteryzują się jednymi z najwyższych poziomów generowanych strat dobrobytu, spowodowanych niewłaściwą alokacją zasobów. Organizacje, takie jak OECD czy Międzynarodowy Fundusz Walutowy, zalecają przesuwanie ciężaru podatkowego w kierunku bardziej neutralnych podstaw opodatkowania, w tym w szczególności zwiększanie obciążeń podatkami konsumpcyjnymi i od nieruchomości [OECD, 2010, s. 1–2; IMF, 2013, s. 56].

Tab. 1. Udział wpływów z podatków obciążających dochody osób prawnych w dochodach podatkowych w państwach OECD w latach 1965–2013

| Państwo | 1965 | 1970 | 1975 | 1980 | 1985 | 1990 | 1995 | 2000 | 2005 | 2010 | 2013 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------------|-------------|-------------|
| Australia | 16,28 | 16,98 | 12,40 | 12,17 | 9,36 | 14,15 | 14,75 | 20,24 | 19,24 | 18,34 | b.d. |
| Austria | 5,38 | 4,39 | 4,35 | 3,52 | 3,46 | 3,57 | 3,29 | 4,63 | 5,25 | 4,59 | 5,51 |
| Belgia | 6,18 | 6,49 | 6,88 | 4,66 | 4,87 | 4,84 | 5,40 | 7,17 | 7,43 | 6,04 | 6,97 |
| Kanada | 14,86 | 11,28 | 13,59 | 11,62 | 8,25 | 7,04 | 8,17 | 12,21 | 10,36 | 10,58 | 9,00 |
| Chile | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. |
| Czechy | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 12,21 | 9,87 | 12,06 | 9,96 | 9,90 |
| Dania | 4,53 | 2,65 | 3,20 | 3,22 | 4,85 | 3,72 | 4,76 | 6,60 | 7,72 | 5,85 | 6,74 |
| Estonia | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 6,68 | 2,86 | 4,66 | 3,96 | 5,47 |
| Finlandia | 8,14 | 5,34 | 4,72 | 3,41 | 3,44 | 4,51 | 5,04 | 12,48 | 7,58 | 5,97 | 5,40 |
| Francja | 5,27 | 6,29 | 5,19 | 5,13 | 4,45 | 5,33 | 4,87 | 6,91 | 5,50 | 4,97 | 5,67 |
| Niemcy | 7,83 | 5,67 | 4,42 | 5,46 | 6,12 | 4,83 | 2,79 | 4,83 | 5,13 | 4,33 | 4,98 |
| Grecja | 1,80 | 1,63 | 3,37 | 3,76 | 2,72 | 5,50 | 6,32 | 11,96 | 10,30 | 7,75 | b.d. |
| Węgry | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 4,47 | 5,69 | 5,67 | 3,26 | 3,55 |
| Islandia | 1,83 | 2,03 | 2,62 | 2,52 | 3,15 | 2,78 | 3,00 | 3,28 | 4,86 | 2,70 | 5,78 |
| Irlandia | 9,06 | 8,81 | 4,83 | 4,54 | 3,22 | 4,92 | 8,38 | 11,71 | 11,05 | 8,95 | 8,65 |
| Izrael | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 8,56 | 10,62 | 11,18 | 8,47 | 11,12 |
| Włochy | 6,89 | 6,55 | 6,31 | 7,79 | 9,25 | 10,04 | 8,68 | 6,90 | 6,85 | 6,57 | 6,95 |
| Japonia | 22,20 | 26,29 | 20,65 | 21,81 | 21,01 | 22,39 | 15,91 | 13,75 | 15,52 | 11,60 | b.d. |
| Korea | b.d. | b.d. | 8,86 | 11,04 | 11,43 | 12,77 | 11,65 | 14,14 | 15,93 | 13,88 | 13,96 |
| Luksemburg | 11,04 | 19,32 | 15,63 | 16,21 | 17,66 | 15,83 | 17,67 | 17,81 | 15,41 | 15,44 | 12,42 |
| Meksyk | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. |
| Holandia | 8,07 | 6,69 | 7,72 | 6,59 | 6,96 | 7,55 | 7,48 | 10,14 | 9,84 | 5,60 | b.d. |
| Nowa Zelandia | 20,66 | 17,84 | 11,78 | 7,76 | 8,34 | 6,48 | 11,88 | 12,36 | 16,77 | 12,20 | 13,85 |
| Norwegia | 3,83 | 3,30 | 2,88 | 13,35 | 17,23 | 9,02 | 9,22 | 20,93 | 26,99 | 23,46 | 20,93 |
| Polska | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 7,66 | 7,42 | 7,53 | 6,29 | b.d. |
| Portugalia | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 7,97 | 7,84 | 12,08 | 8,62 | 9,10 | 9,63 |
| Słowacja | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 14,97 | 7,65 | 8,66 | 8,90 | 8,62 |
| Słowenia | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | b.d. | 1,33 | 3,12 | 7,16 | 5,02 | 3,37 |
| Hiszpania | 9,19 | 8,17 | 6,91 | 5,08 | 5,15 | 8,82 | 5,44 | 8,95 | 10,73 | 5,56 | 6,19 |
| Szwecja | 6,14 | 4,41 | 4,35 | 2,45 | 3,49 | 3,13 | 5,80 | 7,62 | 7,54 | 7,64 | 6,03 |
| Szwajcaria | 7,72 | 8,25 | 8,48 | 6,39 | 6,78 | 7,10 | 6,36 | 8,83 | 8,44 | 10,23 | 10,55 |
| Turcja | 4,80 | 6,42 | 5,13 | 4,14 | 9,47 | 6,68 | 6,75 | 7,29 | 7,10 | 7,27 | 6,32 |
| Wlk. Brytania | 4,42 | 8,69 | 6,19 | 8,36 | 12,61 | 9,92 | 8,08 | 9,70 | 9,33 | 8,76 | 7,73 |
| USA | 16,40 | 13,21 | 11,39 | 10,76 | 7,53 | 8,93 | 10,31 | 8,72 | 11,60 | 9,76 | 9,01 |
| Średnia OECD | 8,80 | 8,73 | 7,58 | 7,57 | 7,95 | 7,91 | 7,99 | 9,64 | 10,06 | 8,53 | b.d. |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [OECD, 2015].

Należy podkreślić, że znaczenie fiskalne podatków nakładanych na dochody podmiotów gospodarczych jest wyraźnie zdywersyfikowane. W Norwegii wpływ z tego typu danin konstytuowały w ostatnich latach ponad 20% dochodów podatkowych, w Korei, Luksemburgu, Izraelu i Szwajcarii wskaźnik ten wahał się w przedziale 10–15%, z kolei dla Islandii, Słowenii, Węgier czy Estonii nie przekraczał 5%. Co do zasady, większą zależnością od wpływów z tego źródła charakteryzują się państwa OECD położone poza Unią Europejską (wyjątek stanowi Luksemburg). Z kolei najmniejszą porcję dochodów podatkowych omawiane podatki generują w państwach Europy Środkowej i Wschodniej, będących członkami UE, oraz w Niemczech i Austrii.

Wysokość wpływów uzyskiwanych z *Corporate Income Tax* jest uwarunkowana m.in. popularnością osoby prawnej jako formy organizacyjnej prowadzenia działalności gospodarczej. Relatywnie niewielka część przedsiębiorstw funkcjonuje w tej właśnie formie m.in. w Niemczech czy Polsce, co stanowi jedną z przyczyn niskiej wydajności fiskalnej CIT w tym krajach. Z kolei w Estonii na wysokość uzyskiwanych dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych wpływa fakt, że od 2000 r. opodatkowaniu tą daniną podlega tam jedynie zysk podzielony¹ (zysk zatrzymany został wyłączony z zakresu CIT). Natomiast uzyskiwanie relatywnie wysokich wpływów z tytułu *Corporate Income Tax* w Luksemburgu ma związek z pełnioną przez to państwo rolą międzynarodowego centrum finansowego, skutkującą znacznymi rozmiarami kapitału w gospodarce.

W latach 1965–1995 zależność budżetów publicznych od dochodów z tytułu CIT ulegała stopniowemu ograniczeniu. Zmiany, jakie zaszły w strukturze wpływów podatkowych w tym okresie nie były jednak związane z reformowaniem podatków od dochodów osób prawnych, lecz stanowiły rezultat ewolucji zachodzącej w innych podsystemach opodatkowania, polegającej przede wszystkim na rozszerzeniu fiskalnej roli podatków konsumpcyjnych oraz składek na ubezpieczenia społeczne [OECD, 2014a, s. 15–17].

Po 1995 r., mimo występowania międzynarodowej konkurencji podatkowej, która w szczególny sposób dotyczyła *Corporate Income Tax*, wpływy z tej daniny pozostały relatywnie stabilne, o czym świadczą wartości wskaźników fiskalizmu zaprezentowane w tab. 1 i na rys. 1. Według R.A. de Mooij i G. Nicodème [2007, s. 22] obniżenie ciężaru CIT nie przyczynia się do spadku dochodów z tej daniny, ponieważ stanowi zachętę do prowadzenia działalności w formie osoby prawnej, prowadząc tym samym do rozszerzenia rozmiarów bazy podatkowej. Z kolei zmniejszenie wartości wyznaczonych wskaźników fiskalizmu, jakie miało miejsce po 2009 r., należy tłumaczyć czynnikami o charakterze koniunkturalnym.

¹ Opodatkowaniu CIT w Estonii podlegają również transakcje, które stanowią ukrytą formę dystrybucji zysku.

3. Konkurencja podatkowa w zakresie *Corporate Income Tax*

Zasadniczy czynnik determinujący wysokość stawek CIT w analizowanym okresie stanowiła międzynarodowa konkurencja podatkowa. Pod pojęciem tym należy rozumieć stosowanie takich działań z zakresu polityki podatkowej, które mają na celu zwiększenie atrakcyjności danego obszaru jako miejsca do prowadzenia działalności gospodarczej [Oręziak, 2007, s. 86].

Przesłanką międzynarodowej konkurencji podatkowej jest postępujący proces globalizacji, w tym w szczególności wzrost znaczenia zagranicznych inwestycji bezpośrednich. W ankiecie przeprowadzonej przez Amerykańską Izbę Handlu wśród przedsiębiorstw amerykańskich zlokalizowanych na terenie Niemiec poziom opodatkowania wskazano jako trzeci z czynników determinujących podejmowane decyzje inwestycyjne [Hybka, 2002, s. 20]. Badania przeprowadzone przez H. Gruberta i J. Mutti dowodzą, że redukcja stawki podatkowej, dająca wzrost zysku po opodatkowaniu o 1 p.p., przynosi 3-procentowy wzrost wartości kapitału zainwestowanego w danym kraju [Oręziak, 2007, s. 48].

Pogląd, że niski poziom obciążeń podatkowych stanowi zachętę do lokowania kapitału na terenie danego kraju funkcjonuje obecnie w nieco zmodyfikowanej wersji. Uważa się, że pierwszoplanową rolę w podejmowaniu decyzji dotyczących lokalizacji inwestycji odgrywają czynniki rynkowe, zaś kwestie podatkowe są brane pod uwagę na stosunkowo późnym etapie procesu decyzyjnego.

Za początek międzynarodowej konkurencji podatkowej należy uznać serię obniżek podatków dochodowych przeprowadzoną w Stanach Zjednoczonych w latach 80. ubiegłego wieku przez administrację R. Reagana. W Europie w roli pioniera tego zjawiska wystąpiła Wielka Brytania, gdzie w okresie 1982–1986 stawka CIT została zredukowana z 52% do 36%. Konkurencja podatkowa na kontynencie europejskim nasiliła się po 2000 r. Na przestrzeni lat 2000–2012 ciężar CIT został zredukowany we wszystkich krajach OECD z wyjątkiem Węgier i Chile. Przed 2004 r. obniżki stawek podatku dochodowego od osób prawnych były przeprowadzane przede wszystkim przez kraje Europy Środkowej i Wschodniej, pretendujące do członkostwa w UE (m.in. Polskę, Czechy, Słowację). Zapóźnienia infrastrukturalne i niekorzystne warunki rynkowe, związane m.in. z niewielkimi rozmiarami rynku wewnętrznego, stanowią czynnik zniechęcający do lokowania kapitału na obszarze tych krajów. W takich warunkach zapewnienie niskiego poziomu ciężarów podatkowych ma na celu nadrobienie dystansu rozwojowego i przyciągnięcie zagranicznych inwestorów.

W ślad za nimi podażyły kraje „starej” Unii (m.in. Austria, Niemcy, Grecja, Portugalia, Włochy, Wielka Brytania), obawiające się odpływu kapitału do tzw. gospodarek wschodzących. Rekordowa co do wielkości obniżka stawki CIT miała miejsce w Irlandii, gdzie na przestrzeni lat 1995–2004 przeprowadzono redukcję tego parametru z poziomu 40% do 12,5%.

Ciężar CIT został istotnie zredukowany również w wielu pozaeuropejskich krajach OECD, w tym w szczególności w Kanadzie, Turcji, Izraelu i Korei, jednak

większe co do wartości obniżki stawek tej daniny przeprowadzono na Starym Kontynencie. Prawdopodobnie tę potwierdzają obliczenia zawarte w tab. 2.

Tab. 2. Łączne stawki *Corporate Income Tax* (suma stawek centralnych, lokalnych i ewentualnych dodatków) w krajach OECD w latach 2000–2015

| Państwo | 2000 | 2002 | 2004 | 2006 | 2008 | 2010 | 2012 | 2014 | 2015 | Zmiana |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Australia | 34 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | -4 |
| Austria | 34 | 34 | 34 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | -9 |
| Belgia | 40,2 | 40,2 | 34 | 36 | 34 | 34 | 34 | 34 | 34 | -6,18 |
| Chile | 15 | 16 | 17 | 17 | 17 | 17 | 20 | 21 | 22,5 | 7,5 |
| Czechy | 31 | 31 | 28 | 24 | 21 | 19 | 19 | 19 | 19 | -12 |
| Dania | 32 | 30 | 30 | 28 | 25 | 25 | 25 | 24,5 | 23,5 | -8,5 |
| Estonia | 26 | 26 | 26 | 23 | 21 | 21 | 21 | 21 | 20 | -6 |
| Finlandia | 29 | 29 | 29 | 26 | 26 | 26 | 24,5 | 20 | 20 | -9 |
| Francja | 37,8 | 35,4 | 35,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | 34,4 | -3,33 |
| Grecja | 40 | 35 | 35 | 29 | 25 | 24 | 20 | 26 | 26 | -14 |
| Hiszpania | 35 | 35 | 35 | 35 | 30 | 30 | 30 | 30 | 28 | -7 |
| Holandia | 35 | 34,5 | 34,5 | 29,6 | 25,5 | 25,5 | 25 | 25 | 25 | -10 |
| Irlandia | 24 | 16 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | -11,5 |
| Islandia | 30 | 18 | 18 | 18 | 15 | 18 | 20 | 20 | 20 | -10 |
| Izrael | 36 | 36 | 35 | 31 | 27 | 25 | 25 | 26,5 | 26,5 | -9,5 |
| Japonia | 40,9 | 40,9 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 39,5 | 37 | 32,1 | -8,76 |
| Kanada | 42,4 | 38 | 34,4 | 33,9 | 31,4 | 29,4 | 26,1 | 26,3 | 26,3 | -16,13 |
| Korea | 30,8 | 29,7 | 29,7 | 27,5 | 27,5 | 24,2 | 24,2 | 24,2 | 24,2 | -6,6 |
| Luksemburg | 37,5 | 30,4 | 30,4 | 29,6 | 29,6 | 28,6 | 28,8 | 29,2 | 29,2 | -8,23 |
| Meksyk | 35 | 35 | 33 | 29 | 28 | 30 | 30 | 30 | 30 | -5 |
| Niemcy | 52 | 38,9 | 38,9 | 38,9 | 30,2 | 30,2 | 30,2 | 30,2 | 30,2 | -21,85 |
| Norwegia | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 27 | 27 | -1 |
| Nowa Zelandia | 33 | 33 | 33 | 33 | 30 | 30 | 28 | 28 | 28 | -5 |
| Polska | 30 | 28 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | -11 |
| Portugalia | 35,2 | 33 | 27,5 | 27,5 | 26,5 | 26,5 | 31,5 | 31,5 | 29,5 | -5,7 |
| Słowacja | 29 | 25 | 19 | 19 | 19 | 19 | 19 | 22 | 22 | -7 |
| Słowenia | 25 | 25 | 25 | 25 | 22 | 20 | 18 | 17 | 17 | -8 |
| Szwajcaria | 24,9 | 24,4 | 24,1 | 21,3 | 21,2 | 21,2 | 21,2 | 21,2 | 21,2 | -3,78 |
| Szwecja | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 26,3 | 26,3 | 22 | 22 | -6 |
| Turcja | 33 | 33 | 33 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | 20 | -13 |
| USA | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,3 | 39,2 | 39,1 | 39,1 | 39 | -0,34 |
| Wlk. Brytania | 30 | 30 | 30 | 30 | 28 | 28 | 24 | 21 | 20 | -10 |
| Węgry | 18 | 18 | 16 | 17,3 | 20 | 19 | 19 | 19 | 19 | 1 |
| Włochy | 37 | 36 | 33 | 33 | 27,5 | 27,5 | 27,5 | 27,5 | 27,5 | -9,5 |
| OECD – średnia | 32,59 | 30,58 | 29,24 | 27,57 | 25,97 | 25,65 | 25,44 | 25,30 | 24,99 | -7,60 |
| Europejskie państwa OECD | 32,02 | 29,53 | 27,93 | 26,55 | 24,73 | 24,49 | 24,29 | 24,08 | 23,79 | -8,23 |
| Pozaeuropejskie państwa OECD | 33,94 | 33,09 | 32,39 | 30,03 | 28,97 | 28,44 | 28,20 | 28,21 | 27,86 | -6,08 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [OECD, 2015].

W modelach konkurencji podatkowej, opracowanych przez J. Wilsona oraz G.R. Zodora i P. Mieszkowskiego, konkurencja o mobilną bazę podatkową, w tym

w szczególności o kapitał przedsiębiorstw, skutkuje „wyścigiem w dół” (*race to the bottom*) stawek CIT, co powoduje, że generowane dochody podatkowe są zbyt niskie, aby sfinansować wystarczającą podaż dóbr publicznych. Dekoniunktura w gospodarce światowej, jaka miała miejsce w latach 2008–2009, a także będący jej konsekwencją kryzys finansów publicznych, jaki dotknął większość krajów OECD, spowodowały jednak, że tempo redukcji stawek CIT uległo wyraźnemu osłabieniu. Zasadniczą przyczynę tego zjawiska stanowiła konieczność zapewnienia równowagi budżetowej, a co za tym idzie – ochrony źródeł podatkowych.

Podsumowanie

Mimo iż wpływy uzyskiwane z podatków obciążających dochody podmiotów gospodarczych są stabilne i pewne, to jednak nie stanowią one pierwszoplanowego źródła dochodów podatkowych. Wysoki poziom ciężarów z tytułu tego typu danin jest bowiem uznawany za szkodliwy dla wzrostu gospodarczego. Chociaż czynniki podatkowe są brane pod uwagę na stosunkowo późnym etapie procesu decyzyjnego, wiele krajów stara się zapewnić relatywnie niski poziom obciążeń podatkami bezpośrednimi, aby sprzyjać w ten sposób napływowi kapitału zagranicznego. Konkurencja podatkowa, która w szczególności dotyczyła podatków obciążających dochody przedsiębiorstw, realizowana była przede wszystkim drogą obniżki stawek nominalnych.

Pomimo ogromnej skali redukcji tego parametru, jaka miała miejsce przede wszystkim w europejskich krajach OECD, obawy przed niekontrolowanym spadkiem stawek nie znajdują potwierdzenia. Jak dowiedziono, trend spadkowy stawek CIT po 2009 r. uległ zahamowaniu, a nawet przewiduje się, że w kolejnych latach może dojść do wzrostu tego parametru.

Bibliografia

- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.
- Huizinga H., Nicodème G., *Foreign Ownership and Corporate Taxation: an Empirical Investigation*, “The European Economic Review” 2006, Vol. 50, No. 5, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.euroecorev.2005.02.004>.
- Hybka M.M., *Harmonizacja podatków a konkurencja podatkowa między państwami Unii Europejskiej*, „Zeszyty Studiów Doktoranckich” 2002, z. 4.
- IMF, *Fiscal Monitor: Taxing Times*, World Economic and Financial Surveys, International Monetary Fund Publication Services 2013.
- Krajewska A., *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010.
- Litwińczuk H., *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
- Mooij R.A. de, Nicodème G., *Corporate Tax Policy and Incorporation in the EU*, Taxation Papers, No. 11, Luxembourg: Publication Office of the European Union 2007.

- OECD, *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing 2014a.
- OECD, *Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, “OECD Tax Policy Studies” 2001, No. 4.
- OECD, *Fundamental Reform of Corporate Income Tax*, “OECD Tax Policy Studies” 2007, No. 16.
- OECD, *Revenue Statistics Classification of Taxes. Interpretative Guide and Methodology*, OECD Publishing 2014b.
- OECD, *Revenue Statistics. Comparative Tables*, 2015.
- OECD, *Tax Policy Reform and Economic Growth*, “OECD Tax Policy Studies” 2010, No. 20.
- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa im. R. Łazarskiego, Warszawa 2007.
- Stiglitz J., *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2004.

Trends in Corporate Income Taxation in OECD Countries

Corporate Income Taxes are considered to be harmful to the economic growth – their burden generates high deadweight loss. The constructions of Corporate Income Taxes in OECD countries are determined by two material factors: before 2009 it was international tax competition, and after 2009 – public finance imbalance. The article is devoted to the evolution of corporate income taxation. It contains the analysis of fiscal efficiency of the category of taxes and the analysis of nominal CIT rates.

Opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw w państwach OECD – kierunki ewolucji

Podatki obciążające dochody przedsiębiorstw są uznawane za jedno z najbardziej szkodliwych dla wzrostu gospodarczego. Przed 2009 r. reformy podatkowe w tym obszarze były determinowane przede wszystkim międzynarodową konkurencją podatkową, zaś po tej dacie – nierównowagą finansów publicznych, jaka dotknęła większość krajów OECD na skutek dekonjunktury gospodarczej. Artykuł przedstawia ewolucję podsystemu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, w tym w szczególności analizę wydajności fiskalnej tego typu danin oraz wysokości stawek *Corporate Income Tax* – zasadniczej konstrukcji funkcjonującej w ramach omawianego podsystemu.