

*Anna Kosidłowska*

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

# **Rola podatku dochodowego od osób prawnych w zasilaniu budżetu państwa w wybranych krajach Europy**

## **1. Wprowadzenie**

Globalny kryzys gospodarczy pociągnął za sobą konieczność uruchomienia działań interwencyjnych w wielu krajach świata, na skalę niemającą precedensu. Nieprzewidziane w budżetach państw wielomiliardowe programy naprawcze muszą być sfinansowane bądź to w drodze zwiększenia dochodów budżetu państwa, w tym głównie dochodów podatkowych, bądź poprzez zaciąganie nowych kredytów lub przez emisję papierów wartościowych. Zwiększone wydatki rządowe, które z założenia mają przywrócić stabilizację rynków finansowych, mogą wpłynąć negatywnie zarówno na gospodarstwa domowe (perspektywa wzrostu obciążeń podatkowych), jak i na przedsiębiorstwa (w zakresie ich przychodów oraz możliwości finansowania działalności) [Nawrot 2009, s. 116–117].

Dochody podatkowe są jednym ze źródeł dochodów budżetu państwa. Razem z dochodami niepodatkowymi tworzą one główny fundusz publiczny, stanowiący podstawę gospodarowania w danym roku budżetowym. Odpowiednia wielkość wpływów do budżetu państwa, w tym głównie wpływów z podatków, oraz właściwe skoordynowanie ich z wydatkami budżetu państwa jest punktem wyjścia do zachowania równowagi budżetowej.

Celem niniejszego opracowania jest ocena zmian w strukturze podatkowych dochodów budżetu państwa w Polsce, Irlandii, Niemczech oraz w Szwecji,

w szczególności zmian w wielkości wpływów pochodzących z podatku dochodowego od osób prawnych. Metoda badań polega na wyznaczeniu udziału podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych źródłach dochodów budżetu państwa oraz na oszacowaniu zmian tego udziału. Badaniami objęto lata 2000–2009, czyli okres przed globalnym kryzysem gospodarczym oraz w jego trakcie (2009 r. potraktowano jako ostatni z dostępnymi danymi). Dane pochodzą z publikacji Europejskiego Urzędu Statystycznego.

## **2. Fiskalna i ekonomiczna funkcja podatku dochodowego od osób prawnych**

Podatek dochodowy od osób prawnych, jako danina publiczna, jest złożoną kategorią prawną, fiskalną, ekonomiczną, polityczną i społeczną. Jego fiskalna funkcja polega na tym, że jest on, obok innych podatków, podstawowym narzędziem przejmowania przez państwo dochodów i zaspokajania popytu na pieniądź [Owsiak 2006, s. 172–173]. Dochodami budżetu państwa są więc środki pieniężne pobierane od podmiotów gospodarczych i gospodarstw domowych przez państwo lub przez odrębny organ samorządu terytorialnego w celu realizacji wydatków zapewniających wypełnienie zadań państwowych [Marczakowska-Proczka 2006, s. 512].

Należy zaznaczyć, że w Polsce jednostki samorządu terytorialnego mają udział we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, pochodzących od podatników tego podatku, posiadających siedzibę na obszarze danej jednostki.

Ekonomiczne znaczenie podatku dochodowego od osób prawnych polega na tym, że skutkiem nałożenia tego podatku jest zmiana w sytuacji dochodowej podatników, co wpływa na ich zachowanie, na podejmowanie decyzji konsumpcyjnych, decyzji o oszczędzaniu i inwestowaniu. Ewentualny zatem nadmierny fiskalizm, wyrażający się w zbyt silnej ingerencji w dochody podatników i w złym rozłożeniu ciężaru podatkowego, może obrócić się przeciwko państwu, w formie np. osłabienia aktywności gospodarczej podatników, co spowoduje spadek dochodów państwa. Spadek taki może być kluczowy dla sytuacji gospodarczej, szczególnie w czasie kryzysu, ze względu na utrudnienia w finansowaniu zadań publicznych. Władze publiczne muszą posługiwać się więc podatkami w sposób racjonalny, co oznacza umiejętność łączenia interesów fiskalnych państwa z interesami ekonomicznymi podatników oraz celów społecznych z ochroną gospodarki przed negatywnymi skutkami podatkowymi [Owsiak 2006, s. 173].

### 3. Stawki podatku dochodowego od osób prawnych

Najważniejszym narzędziem w walce o inwestycje, miejsca pracy, wzrost gospodarczy i dobrobyt, toczącej się między krajami Europy, jest minimalizowanie wszystkich możliwych kosztów prowadzenia przedsiębiorstw. W realizacji tego zadania mogą pomóc też zmiany w systemie podatkowym, w tej bowiem perspektywie podatki uważa się przede wszystkim za koszty.

Tabela 1. Stawki podatku dochodowego od osób prawnych\* w wybranych krajach Europy w latach 2000–2010 (w %)

Wyszczególnienie	Irlandia		Niemcy		Polska		Szwecja	
	nominalna	efektywna	nominalna	efektywna	nominalna	efektywna	nominalna	efektywna
2000	24,0	9,4	51,6	40,4	30,0	27,1	28,0	23,8
2001	20,0	9,4	38,3	35,8	28,0	25,3	28,0	23,1
2002	16,0	12,3	38,3	35,8	28,0	25,3	28,0	23,1
2003	12,5	14,3	39,6	37,0	27,0	24,2	28,0	23,1
2004	12,5	14,3	38,3	35,8	19,0	17,1	28,0	23,1
2005	12,5	14,3	38,7	35,8	19,0	17,1	28,0	24,6
2006	12,5	14,4	38,7	35,5	19,0	17,1	28,0	24,6
2007	12,5	14,4	38,7	35,5	19,0	17,4	28,0	24,6
2008	12,5	14,4	29,8	28,2	19,0	17,4	28,0	24,6
2009	12,5	14,4	29,8	28,0	19,0	17,5	26,3	23,2
2010	12,5	14,4	29,8	28,0	19,0	17,5	26,3	23,2

\* efektywne stawki podatku dochodowego od osób prawnych dotyczą podmiotów sektora niefinansowego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Taxation...* 2011, s. 130–133].

Struktura podatkowa stanowi pochodną podziału obciążeń podatkowych pomiędzy podatników. Struktura podziału obciążeń podatkowych pozwala na stwierdzenie, czy podstawowym celem systemu podatkowego w danym państwie jest finansowanie wydatków publicznych, wydatków administracji, czy też redystrybucja. Ostatecznie więc umożliwia ona określenie hierarchii preferencji, którymi kierują się państwa, ustalając strategie podatkowe. Taka analiza pozwala na podzielenie krajów członkowskich Unii Europejskiej na cztery grupy.

Pierwsza grupa, w której znajduje się Polska, charakteryzuje się niskimi dochodami budżetowymi z podatków dochodowych. Redystrybucja ma niski priorytet, a państwo opiekuńcze jest słabo rozwinięte. Celem systemu podatko-

wego jest tu przede wszystkim zapewnienie efektywności i konkurencyjności gospodarki.

Druga grupa, do której należą m.in. Niemcy, to państwa kontynentalnego modelu państwa dobrobytu. Charakteryzują je mniejsze od przeciętnych dochody z podatku dochodowego od osób prawnych. Fakt ten można tłumaczyć z jednej strony tym, że w tych gospodarkach szczególne znaczenie mają małe lub rodzinne biznesy zorganizowane jako spółki osobowe bez odrębnej osobowości prawnej. Z drugiej zaś strony w tych krajach nominalne stawki podatku dochodowego od osób prawnych są wysokie, co może prowadzić do ucieczki przedsiębiorców za granicę.

W trzeciej grupie, do której można zaliczyć np. Irlandię, istnieje proporcjonalny podział obciążeń i przeciętne stawki podatków. Istotną strukturalną charakterystyką tej grupy jest wysoki poziom zróżnicowania i formalizacji praktyk podatkowych, czego przykładem jest duża liczba ulg i zwolnień w podatku dochodowym od osób prawnych, co zwiększa zysk netto przedsiębiorców, a co za tym idzie, poziom inwestycji.

Do czwartej, ostatniej grupy można zaliczyć np. Szwecję. System podatkowy charakteryzuje się tu bardzo wysokimi wpływami do budżetu państwa z podatków dochodowych. Państwa tej grupy przykładają dużą wagę do redystrybucji. Struktura podatkowa jest pod silną presją europejskiej konkurencji podatkowej. Państwa tej grupy mają powody, by obawiać się ucieczki przedsiębiorców, utraty dochodów i zmniejszonej konkurencyjności [Kammer i Kellermann 2011, s. 251–261].

Stawki podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2000–2010 zostały przedstawione w tabeli 1. Wynika z niej, że nominalna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce była obniżana z 30% w 2000 r. do 19% w latach 2004–2010. W całym analizowanym okresie efektywna stawka podatku dochodowego od osób prawnych była nieznacznie niższa od stawki nominalnej.

W latach 2000–2010 nominalne stawki podatku dochodowego od osób prawnych w Niemczech zawierały się w przedziale od 51,6% do 29,8%. Opodatkowanie efektywne było niższe średnio o 3,3 punktu proc.

W latach 2000–2010 nominalna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Irlandii zmniejszyła się prawie o połowę, tj. z 24% w 2000 r. do 12,5% w latach 2003–2010. Co ciekawe, w okresie przed obniżeniem nominalnej stawki podatkowej do poziomu 12,5% stawka efektywna była zdecydowanie niższa niż nominalna. W latach 2003–2010 efektywna stawka podatku dochodowego od osób prawnych była wyższa o prawie 2 punkty proc. od stawki nominalnej.

W latach 2000–2008 nominalna stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Szwecji wynosiła 28%, a w latach 2009–2010 zmniejszyła się do 26,3%.

Efektywna stawka była niższa średnio o 4 punkty proc. od stawki nominalnej w całym analizowanym okresie.

Warto podkreślić, że spośród badanych krajów jedynie w Niemczech i w Szwecji wystąpiło obniżenie nominalnych stawek podatku dochodowego od osób prawnych w okresie kryzysu finansowego. Pomimo zmian, państwa te wciąż przodują w wysokości nominalnych i efektywnych stawek podatku dochodowego od osób prawnych.

#### 4. Podatek dochodowy od osób prawnych jako źródło dochodów budżetu państwa

W tabeli 2 przedstawiono udział podatków bezpośrednich, w tym podatku dochodowego od osób prawnych, w podatkowych dochodach budżetu państwa w Irlandii, Niemczech, Polsce i Szwecji w latach 2000–2009.

Tabela 2. Udział podatków bezpośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa\* w wybranych krajach Europy w latach 2000–2009 (w %)

Wyszczególnienie	Irlandia	Niemcy	Polska	Szwecja
2000	42,8	29,8	22,1	43,9
2001	42,9	27,6	20,7	42,1
2002	40,8	27,2	21,2	41,2
2003	41,1	26,7	20,5	42,2
2004	41,1	26,3	20,3	43,5
2005	40,1	26,7	21,3	45,0
2006	41,0	27,9	22,2	45,9
2007	41,0	28,7	24,6	44,8
2008	39,3	29,1	25,2	42,7
2009	38,5	27,8	23,5	42,0
Średnio	40,9	27,8	22,2	43,3

\* przez podatkowe dochody budżetu państwa rozumie się wpływy do budżetu państwa pochodzące z podatków pośrednich, podatków bezpośrednich oraz składek na ubezpieczenie społeczne.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Taxation... 2011, s. 297].

W całym badanym okresie najwyższy średni udział podatków bezpośrednich w podatkowych dochodach budżetu państwa odnotowano w Szwecji (ponad 43%) i kolejno w Irlandii (prawie 41%) oraz w Niemczech (prawie 28%). W Polsce

średnie podatkowe dochody budżetu państwa z podatków bezpośrednich wyniosły niewiele ponad 22%.

W tabeli 3 zaprezentowano udział podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych dochodach budżetów badanych państw w latach 2000–2009. Najwięcej, bo średnio aż prawie 12% podatkowych dochodów budżetu państwa pokrywa podatek dochodowy od osób prawnych w Irlandii. Widoczna jest jednak tendencja spadkowa – w latach 2000–2007 podatek dochodowy od osób prawnych stanowił średnio ok. 12% podatkowych dochodów budżetu państwa, natomiast w latach 2008–2009 już tylko ok. 9%.

Tabela 3. Udział podatku dochodowego od osób prawnych w podatkowych dochodach budżetu państwa w wybranych krajach Europy w latach 2000–2009 (w %)

Wyszczególnienie	Irlandia	Niemcy	Polska	Szwecja
2000	12,0	4,0	7,5	7,3
2001	12,1	1,4	5,8	5,3
2002	13,1	1,5	6,3	4,3
2003	13,1	1,9	5,6	4,6
2004	12,2	2,4	7,1	6,0
2005	11,4	2,8	7,6	7,3
2006	12,3	3,5	7,1	7,5
2007	11,3	3,5	7,9	8,0
2008	9,8	2,8	7,9	6,3
2009	8,8	1,7	7,2	6,4
Średnio	11,6	2,6	7,0	6,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Taxation...* 2011, s. 301].

W Polsce udział podatku dochodowego od osób prawnych stanowił w całym badanym okresie średnio 7% podatkowych dochodów budżetu państwa i poziom ten był raczej stabilny.

W Szwecji udział podatku dochodowego w tworzeniu podatkowych dochodów budżetu państwa wyniósł średnio ponad 6% i tak jak w przypadku Polski, wartości tego udziału nie wykazują konkretnych tendencji.

Średnio ponad 2,5% podatkowych dochodów budżetu państwa w Niemczech pokrywały w analizowanym okresie wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Udział tego podatku w tworzeniu podatkowych dochodów budżetu państwa wahał się pomiędzy 4% w 2000 r. a niecałymi 2% w latach 2001–2003 i 2009.

## 5. Podsumowanie

Celem opracowania była ocena zmian w strukturze podatkowych dochodów budżetu państwa w Polsce, Irlandii, Niemczech oraz w Szwecji, w szczególności zmian w wielkości wpływów pochodzących z podatku dochodowego od osób prawnych.

Najwięcej, bo średnio aż prawie 12% podatkowych dochodów budżetu państwa pokrywa podatek dochodowy od osób prawnych w Irlandii, a najmniej w Niemczech – średnio ponad 2,5%. W Niemczech i w Szwecji wystąpiło obniżenie nominalnych stawek podatku dochodowego od osób prawnych w okresie kryzysu finansowego. Pomimo zmian państwa te wciąż jednak przodują w zakresie wysokości nominalnych i efektywnych stawek podatku dochodowego od osób prawnych.

## Literatura

- Kammer A., Kellermann Ch. [2011], *Europejska polityka podatkowa w impasie. Jak uniknąć konkurencji o najniższe podatki?* [w:] *Podatki. Przewodnik Krytyki Politycznej*, Wydawnictwo Krytyki Politycznej, Warszawa.
- Marczakowska-Proczka J. [2006], *System budżetowy państwa* [w:] *System finansowy w Polsce*, red. B. Pietrzak, Z. Polański, B. Woźniak, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nawrot W. [2009], *Globalny kryzys finansowy XXI wieku. Przyczyny, przebieg, skutki, prognozy*, CeDeWu, Warszawa.
- Owsiak S. [2006], *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2011 Edition* [2011], [www.epp.eurostat.ec.europa.eu](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu).

## The Role of Income Tax Paid by Legal Persons in Increasing Central Budget Revenues in Selected European Countries

The paper assesses changes in the structure of tax-related central budget revenues in Poland, Ireland, Germany and Sweden, giving special attention to changes in income tax payments made by legal persons. The author determines the changing share of income taxes paid by legal persons in central budget revenues in 2000–2009. In the analysed period income taxes paid by legal persons make the largest contributions to Ireland's budget revenues, accounting for as much as 12% of the country's tax revenue, while in Germany it represents the lowest level of 2.5%. Germany and Sweden recorded a decrease in nominal income tax rates paid by legal persons during the economic crisis. Nevertheless, the two countries still have the highest nominal and real income tax rates for legal persons.

**Anna Kosidłowska** – magister, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Wydział Finansów, Katedra Rynków Finansowych.

*Zainteresowania naukowo-badawcze:* rynki finansowe, finanse publiczne, finanse przedsiębiorstw.

*e-mail:* [anna.kosidlowska@uek.krakow.pl](mailto:anna.kosidlowska@uek.krakow.pl)