

# Rozdział 4

Artur Walasik

## PROBLEMATYKA KONKURENCJI PODATKOWEJ W SEKTORZE SAMORZĄDOWYM

### Wstęp

Przeźren i przestrzenne zróżnicowanie podatków skłania do podejmowania badań w zakresie tego, co można określić geografiją finansów publicznych<sup>172</sup>. Konkurencja podatkowa (*tax competition*), stanowiąc część szerszej rozumianej konkurencji fiskalnej (*fiscal competition*), obok zjawisk eksternalizacji korzyści wynikających z dostarczania lokalnych dóbr publicznych (*spill-over effect*) oraz naśladownictwa sąsiadujących społeczności lokalnych przy podejmowaniu decyzji fiskalnych (*yardstick competition*) mieści się w zakresie badań empirycznych dotyczących przestrzennie rozumianych finansów publicznych (*spatial public finance*)<sup>173</sup>. Przestrzenne zróżnicowanie finansowej aktywności władzy publicznej odnosi się nie tylko do konkurencji podatkowej, odnotować należy bowiem, że obok decentralizacji władztwa podatkowego występuje również decentralizacja realizacji zadań publicznych, a co za tym idzie, wydatków publicznych, skutkująca konkurencją wydatkową (*expenditures competition*)<sup>174</sup>. Jeżeli ekonomia jest nauką o rzadkości oraz służy do ustalenia właściwych kryteriów podejmowania decyzji w warunkach wielości celów przy ograniczonych zasobach<sup>175</sup>, to problematyka konkurencji podatkowej duplikuje ten problem, ze względu na ograniczone zasoby do opodatkowania (źródła dochodów podatkowych) przy równoczesnej wielości celów, które wymagają finansowania przez różne władze publiczne. Celem podjętych rozważań jest krytyczne ujęcie dorobku teorii finansów publicznych w zakresie badania zachowań władz publicznych różnych szczebli, które w warunkach decen-

<sup>172</sup> R.J. Bennett: *The Geography of Public Finance. Welfare under Fiscal Federalism and Local Government Finance*, Methuen, New York 1980 oraz idem: *The Geography of Public Finance*, [w:] *The Human Geography of Contemporary Britain*, J.R. Short, A. Kirby (eds.), Palgrave, London 1984.

<sup>173</sup> F. Revelli: *On Spatial Public Finance Empirics*. *International Tax and Public Finance* 2005, vol. 12, s. 475-492.

<sup>174</sup> R. Boadway, A. Shah: *Fiscal Federalism. Principles and Practices of Multiorder Governance*, Cambridge University Press, Cambridge 2009, s. 79-80.

<sup>175</sup> L. Robbins: *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*, MacMillan and Co, London 1935.

tralizacji konkurują o ograniczone dochody podatkowe. Zamierzeniem badawczym jest analiza literatury przedmiotu pod kątem zaproponowanego w opracowaniu odróżnienia skłonności od zdolności do konkurencji podatkowej.

## 1. Pojęcie konkurencji podatkowej

Precyzyjne i spójne rozumienie konkurencji podatkowej poprzedzone powinno zostać wprowadzeniem pojęcia ośrodka decyzyjnego w zakresie opodatkowania. Przez ośrodek decyzyjny w zakresie opodatkowania lub krócej *podatkowy ośrodek decyzyjny* należy rozumieć uprawniony do kształtowania systemu podatkowego podmiot władzy publicznej. Ośrodkiem decyzyjnym, co oczywiste i co wynika z jej suwerenności, jest władza państwowa, ale również mogą nim być – w zależności od podziału władztwa podatkowego – władze regionalne, władze stanowe, władze prowincji, władze lokalne. Idąc za teoretycznym ujęciem konkurencji podatkowej zaproponowanym przez J.D. Wilsona<sup>176</sup>, uznać można, że wspólną cechą modeli konkurencji podatkowej jest założenie, iż każdy z ośrodków władzy (*government*) może niezależnie (lub niekooperatywnie) kształtować politykę podatkową w celu maksymalizowania dobrobytu mieszkańców, przy czym jego decyzje wpływają będą na zakres bazy opodatkowania dostępnej dla innych ośrodków władzy. Obszar terytorialny, na którym obowiązują określone przez ten podmiot warunki opodatkowania, określane będzie jako *jurysdykcja podatkowa*. Szczebel podziału władztwa podatkowego tworzą wszystkie podatkowe ośrodki decyzyjne, których jurysdykcje podatkowe, nie nakładając się na siebie terytorialne, równocześnie pokrywają cały obszar najwyższego szczebla podziału władztwa podatkowego. Stąd na najwyższym szczeblu podziału władztwa podatkowego występuje jeden podatkowy ośrodek decyzyjny, określane jako centralny podatkowy ośrodek decyzyjny. Każdy kolejny, niższy szczebel podziału władztwa podatkowego składa się z większej liczby podatkowych ośrodków decyzyjnych. Skondensowane argumenty przemawiające za promowaniem konkurencji podatkowej przedstawił z punktu widzenia teorii wyboru publicznego J. Shanon<sup>177</sup>, wskazując następujące: a) zwiększa efektywność alokacji zasobów; b) obniża koszty działalności gospodarczej, tym samym zwiększając konkurencyjność lokalnych przedsiębiorców; c) zmusza do ograniczenia nadmiernego fiskalizmu, zwłaszcza stępującą progresywność systemu podatkowego. Autor przeciwstawił je jednej wadzie, nadmierna konkurencja podobnie może pogłębić terytorialne zróżnicowanie w dostępie do dostarczanych przez władze lokalne dóbr publicznych.

*Warunkiem koniecznym konkurencji podatkowej* jest występowanie mnogości podatkowych ośrodków decyzyjnych uprawnionych do wyboru źródła podatku, kształtowania elementów technicznych podatków. Odpowiednio więc jedynie w przypadku podziału władztwa podatkowego możliwa będzie konkurencja podat-

<sup>176</sup> J.D. Wilson: *Theories of Tax Competition*. National Tax Journal 1999, vol. 52, s. 269–304.

<sup>177</sup> J. Shanon: *Interstate Tax Competition – The Need for A New Look*. National Tax Journal 1986, vol. 39, s. 339–340.

kowa. Oczywiście jest więc, że skoncentrowanie uprawnień do konstrukcji systemu podatkowego (wyboru źródeł opodatkowania) oraz kształtowania wysokości podatków (ustalenia elementów technicznych) w jednym centralnym podatkowym ośrodku decyzyjnym wyklucza występowanie konkurencji podatkowej.

Jeżeli spełniony zostanie warunek mnogości, podatkowe ośrodki decyzyjne mogą pozostawać względem siebie w relacji inkluzyjnej, kiedy niektóre z ośrodków, podejmując odpowiednie rozwiązania, wpływają na strukturę opodatkowania (system podatkowy) obowiązującą w mniejszych terytorialnie jurysdykcjach podatkowych, odpowiadających podatkowym ośrodkom decyzyjnym funkcjonującym na niższym szczeblu podziału terytorialnego. System podatkowy obowiązujący w poszczególnych mniejszych jurysdykcjach podatkowych (jak np. stanach, gminach, regionach, prowincjach) zależy od decyzji w zakresie podatków zarządzanych przez podatkowe ośrodki decyzyjne wyższego szczebla, w tym centralny podatkowy ośrodek decyzyjny (np. regionalne podatkowe ośrodki decyzyjne kształtują system podatkowy jurysdykcji podatkowej niższych szczebli). W takim przypadku *konkurencja podatkowa będzie miała charakter wertykalny*, kiedy równocześnie jednostki o większym zasięgu terytorialnym oraz jednostki o zasięgu terytorialnym mniejszym, objętym przez te pierwsze eksploatują to samo źródło opodatkowania.

Ośrodki decyzyjne mogą również pozostawać względem siebie w relacji ekskluzywnej, kiedy zasięg terytorialny poszczególnych ośrodków decyzyjnych nie pokrywa się ze sobą. W takim przypadku będzie miała miejsce *konkurencja podatkowa o charakterze horyzontalnym*. Stąd konkurentem dla mniejszych terytorialnie jednostek (niższego poziomu ośrodków decyzyjnych) będą zarówno większe terytorialne jednostki (wyższego poziomu ośrodków decyzyjnych), na obszarze oddziaływania których położone są te jednostki, jak i inne jednostki terytorialne odpowiadające temu samemu poziomowi decyzyjnemu.

*Warunkiem wystarczającym konkurencji podatkowej* będzie natomiast mobilność źródeł opodatkowania. O ile warunek konieczny pozostaje pochodną organizacji (liczby poziomów, na których funkcjonują ośrodki decyzyjne) i podziału (liczba ośrodków decyzyjnych na poszczególnych poziomach) terytorialnego państwa, to warunek wystarczający spełniony będzie, o ile podział władztwa podatkowego dotyczyć będzie mobilnych źródeł opodatkowania. Upraszczając, można przyjąć, że intensywność konkurencji podatkowej będzie miała tendencję do wzrostu wraz ze zwiększaniem się liczby ośrodków decyzyjnych eksploatujących mobilne źródła opodatkowania. Można bowiem rozważać przypadek, gdzie występuje jeden ośrodek decyzyjny kształtujący politykę podatkową w zakresie mobilnych źródeł opodatkowania oraz wielość ośrodków decyzyjnych kształtujących własne polityki podatkowe w zakresie niemobilnych źródeł opodatkowania. Inaczej rzecz ujmując, atrybutami *sine qua non* terytorialnej konkurencji podatkowej będą: decentralizacja władzy publicznej, rzadkość (ograniczony charakter) bazy opodatkowania oraz zdolność przemieszczania się źródeł opodatkowania<sup>178</sup>.

<sup>178</sup> Szerzej A. Walasik: *Skłonność do konkurencji podatkowej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2017, 485, s. 472–482.

Intensywność konkurencji podatkowej pozwala rozróżnić dwie jej formy: pełzającą konkurencję podatkową (*crawling tax competition*) oraz nieuczciwą konkurencję podatkową (*unfair tax competition*)<sup>179</sup>. Pierwsza opiera się na kształtowaniu polityki podatkowej oraz systemu podatkowego w sposób przewidywalny i długoterminowy, mający znamiona tego, co można porównać do *rules fiscal policy*; natomiast drugi schemat opiera się na podejmowaniu decyzji o charakterze nieprzewidywalnym, nagłym i mającym znamiona *stop and go fiscal policy*. K. Biernacki trafnie wskazuje, że nieuczciwa konkurencja podatkowa w praktyce prowadzi do szkodliwej konkurencji podatkowej (*harmful tax competition*)<sup>180</sup>. Przy czym wpływ wzrostu mobilności źródła opodatkowania (bazy podatkowej) na wzrost gospodarczy nie jest jednoznaczny, co stwierdza na podstawie swoich rozważań M. Rauscher<sup>181</sup>.

Rozważania dotyczące współoddziaływania decyzji podejmowanych przez podatkowe ośrodki decyzyjne odnoszą się również do zagadnienia symetrycznej oraz asymetrycznej konkurencji podatkowej. Potencjał oddziaływania polityki podatkowej prowadzonej przez poszczególne konkurujące ze sobą władze lokalne nie jest bowiem jednakowy. Wielkości jednostki terytorialnej charakteryzowanej miernikami demograficznymi (liczba ludności), gospodarczymi (poziom PKB) czy fiskalnymi (poziom dochodów podatkowych) odpowiada również potencjał (siła oddziaływania) polityki podatkowej.

## 2. Zdolność a skłonność do konkurencji

Uwagę zwraca to, że w pierwszej kolejności podział władztwa słusznie wiązany jest z decentralizacją dostarczania dóbr publicznych, natomiast określenie stopnia decentralizacji władztwa podatkowego, a tym samym zdolności do konkurencji podatkowej traktuje się jako wtórne<sup>182</sup>. Wynika to ze sformułowanego już przez R.A. Musgrave'a w jego *opus magnum*<sup>183</sup> rozróżnienia między alokacyjną, redystrybucyjną oraz stabilizacyjną sferą działalności władzy publicznej (*branches of government*). Wymagające znaczącego zaangażowania podatków funkcje redystrybucyjne oraz stabilizacyjne nie będą sprzyjały daleko idącej decentralizacji podatkowej, natomiast efektywność dopasowania dóbr publicznych do zróżnicowanych lokalnie potrzeb pozostaje argumentem za daleko idącą decentralizacją wydatków publicznych.

<sup>179</sup> Szerzej: M. Sosnowski: *Tax Competition and the Relocation Process*. *Ekonomia i Prawo – Economics and Law* 2015, vol. 14, s. 33–45.

<sup>180</sup> K. Biernacki: *Tax System Competition – Instruments and Beneficiaries*. *Ekonomia i Prawo – Economics and Law* 2014, vol. 13, s. 275–284.

<sup>181</sup> Szerzej zob.: M. Rauscher: *Economic Growth and Tax Competing Leviathans*. *International Tax and Public Finance* 2005, vol. 12, s. 457–474.

<sup>182</sup> R. Boadway, E. Mörk: *Division of Powers, [w:] Fiscal Federalism in Unitary States*, P. Molander (ed.), Springer Science – Business Media, New York 2004, s. 9–44.

<sup>183</sup> R.A. Musgrave: *The Theory of Public Finance...*, op. cit.

Czynnikiem wpływającym na skłonność poszczególnych ośrodków decyzyjnych do konkurencji podatkowej będzie również stopień nacisku fiskalnego, rozumianego jako ograniczenia wynikające z lokalnej gospodarki (definiującej rozmiary i strukturę źródeł opodatkowania – w gminach wiejskich z dominującą działalnością rolniczą znaczenie podatku rolnego będzie drastycznie inne niż w dużych miastach z dominującą w ich gospodarce działalnością usługową), struktury ludności (wpływającej na poziom i strukturę popytu na różne dobra dostarczane albo przez władze lokalne – zwiększające wydatki budżetu lokalnego, albo przez władze centralne – nie obciążające budżetu lokalnego) oraz w końcu koszty dostarczania dóbr lokalnych (zależne od możliwości uzyskania efektów skali, a te zależą od wielkości jednostki). W konsekwencji, na co zwraca uwagę H. Wolman<sup>184</sup>, im większa presja fiskalna, tym mniejsze możliwości, a co za tym idzie, również skłonność do konkurowania podatkowego.

Korespondująca z rozumieniem finansów publicznych jako równania (modelu rządu Pigou-Barro)<sup>185</sup> jest odpowiedź na pytanie, czy ograniczanie zdolności do konkurencji podatkowej jest rozwiązaniem korzystnym z punktu widzenia funkcji dobrobytu społecznego. Odpowiedź na to pytanie kierunkuje rozważania co do tego, czy różnicowanie wysokości podatków przez konkurujące ze sobą podatkowe ośrodki decyzyjne tego samego szczebla opierać się będzie na zasadzie równości opodatkowania (zdolności płatniczej), czy też na zasadzie ekwiwalencji (korzyści). Podejmując się przeniesienia rozważań H.W. Sinna<sup>186</sup> dotyczących skutków międzynarodowej konkurencji podatkowej na grunt konkurencji podatkowej w skali krajowej, można uznać, że pozostawienie nieograniczonej swobody kształtowania podatków przez podatkowe ośrodki decyzyjne niższego rzędu (władze lokalne) prowadzić może do preferowania przy podziale obciążeń podatkowych zasady korzyści i dominacji alokacyjnej funkcji finansów publicznych, a tym samym rezygnacji lub znaczącego wycofania się ze stosowania zasady zdolności płatniczej przy ustalaniu podatków lokalnych, umożliwiającej realizację redystrybucyjnej funkcji finansów publicznych.

Spełnienie warunku koniecznego konkurencji podatkowej, to jest mnogości podatkowych ośrodków decyzyjnych (horyzontalna konkurencja podatkowa) wspieranej wielością poziomów (wertykalna konkurencja podatkowa), co zauważają M. Brühlhart, S. Bucovetsky oraz K. Schmidheiny<sup>187</sup> w swoich analizach, nie

<sup>184</sup> H. Wolman: *Urban Fiscal Stress*. *Urban Affairs Review* 1992, vol. 27, s. 470–482.

<sup>185</sup> Szerzej na temat dwóch komplementarnych podejść do rozumienia finansów publicznych, tj. rozumienia finansowej aktywności władzy publicznej jako równania (model rządu Pigou-Barro) oraz jako gry (model rządu Blacka-Downsa) pisze A. Walasik: *Ekonomiczne rozumienie finansów publicznych*, [w:] *Innowacyjna gospodarka*, C.M. Olszak, G. Głód (red.), Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2018, s. 58–68.

<sup>186</sup> H.W. Sinn: *How Much Europe? Subsidiarity, Centralization and Fiscal Competition*. *Scottish Journal of Political Economy* 1994, vol. 41, s. 85–107.

<sup>187</sup> M. Brühlhart, S. Bucovetsky, K. Schmidheiny: *Taxes in Cities*, [w:] *Handbook of Regional and Urban Economics*, vol. 5, G. Duranton, V. Henderson, W.C. Strange (eds.), Elsevier, Amsterdam–Oxford 2015, s. 1123–1196.

oznacza, że wzrostowi intensywności konkurencji podatkowej w ujęciu formalnym, to jest większej fragmentaryzacji jurysdykcji podatkowych (*jurisdictional fragmentation*) nie musi towarzyszyć zwiększenie intensywności konkurencji podatkowej w ujęciu materialnym, to jest większy udział lokalnych podatków pozostających pod kontrolą lokalnych podatkowych ośrodków decyzyjnych w ogólnych dochodach podatkowych (*fiscal decentralization*). Tak więc zwiększeniu fragmentaryzacji jurysdykcji podatkowych nie musi towarzyszyć większe władztwo podatkowe lokalnych ośrodków decyzyjnych. Można uznać, że zdolność do konkurencji podatkowej zależy w większym stopniu od stopnia decentralizacji fiskalnej, natomiast skłonność do konkurencji będzie determinowana przede wszystkim stopniem fragmentaryzacji jurysdykcji.

Na skłonność do konkurencji podatkowej może wpływać elastyczność lokalnej stopy opodatkowania (*domestic tax rate elasticity*) w rozumieniu opisanym przez R.S. Hewetta oraz S.C. Stephenson<sup>188</sup> na potrzeby prowadzonych badań dotyczących efektywności polityki podatkowej w warunkach konkurujących ze sobą jurysdykcji podatkowych. Elastyczność lokalnej stopy opodatkowania określa, w jakim stosunku pozostają względna zmiana dochodów podatkowych do względnej zmiany lokalnej stopy opodatkowania. Tak więc jeżeli elastyczność ta zbliżona jest do jednego, to 10-procentowemu wzrostowi lokalnej stopy opodatkowania towarzyszy wzrost dochodów podatkowych o 10%; im wyższa elastyczność, tym większe ubytki w dochodach podatkowych wynikać będą z nawet niewielkiej obniżki lokalnej stopy opodatkowania. Elastyczność zbliżona do zera oznacza, że z punktu widzenia fiskalnego konkurencja podatkowa nie przynosi ani korzyści, ani strat. Dopiero przy ujemnej elastyczności można spodziewać się korzyści wynikających z obniżenia lokalnej stopy opodatkowania.

Skutkiem konkurencji podatkowej stanowiącej przedmiot zainteresowania w literaturze przedmiotu, a odzwierciedlającym ograniczenie skłonności do konkurencji mimo występowania nawet daleko idącej zdolności do konkurencji, jest zjawisko mimetyzmu podatkowego (*tax mimicking*). Mimetyzm podatkowy oznacza skłonność sąsiadujących ze sobą terytorialnie jurysdykcji podatkowych do naśladowania się wzajemnie co do wysokości lokalnych stawek podatkowych. Zjawisko to było przedmiotem szeregu badań empirycznych, potwierdzających jego występowanie, tak jak w przypadku władz lokalnych w Belgii<sup>189</sup>, Hiszpanii<sup>190</sup>,

<sup>188</sup> R.S. Hewett, S.C. Stephenson: *State Tax Revenues under Competition*. National Tax Journal 1983, vol. 36, s. 95–101.

<sup>189</sup> B. Heyndels, J. Vuchelen: *Tax Mimicking Among Belgian Municipalities*. National Tax Journal 1998, vol. 51, s. 89–101.

<sup>190</sup> J. Ramajo, A. Ricci-Risquete, L. Jerez, G.J.D. Hewings: *Impacts of Neighbors on Local Tax Rates. A Space-Time Dynamic Panel Data Analysis*. International Regional Science Review 2020, vol. 43, s. 105–127; F. Delgado, S. Lago-Peñas, M. Mayor: *On the Determinants of Local Tax Rates. New Evidence from Spain*. Contemporary Economic Policy 2015, vol. 33, s. 351–368; F. Delgado, M. Mayor: *Tax Mimicking Among Local Governments. Some Evidence from Spanish Municipalities*. Portuguese Economic Journal 2011, vol. 10, s. 149–164.



Niemczech po ich zjednoczeniu<sup>191</sup>, Stanach Zjednoczonych<sup>192</sup>, Włoszech<sup>193</sup>, Wielkiej Brytanii<sup>194</sup>; lecz również odrzucających jego dominujące znaczenie, jak w przypadku Czech<sup>195</sup> czy Holandii<sup>196</sup>. Co ciekawe rozważa się w literaturze przedmiotu modele mimetyzmu podatkowego, który wyraża się w upodobnieniu się lokalnych polityk podatkowych ze względu na przynależność do tej samej partii politycznej władz lokalnych<sup>197</sup>.

Potencjał różnicowania wysokości podatków w układzie terytorialnym (zdolność do konkurencji podatkowej) będzie korespondował z ich rzeczywistym zróżnicowaniem (skłonnością do konkurencji podatkowej) zależnie od relacji między rodzajem podatków oraz rodzajem zadań publicznych finansowanych z tych podatków. I tak, jak zauważa C.E. McLure<sup>198</sup>, z zasady możliwość kształtowania wysokości podatków przez władze lokalne lepiej odzwierciedlać będzie korzyści uzyskiwane przez podatników. Przy czym podatki od nieruchomości mieszkalnych będą bardziej odpowiednie dla alokacji obciążeń służących finansowaniu publicznej edukacji, niż ma to miejsce w przypadku opodatkowania nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Podobnie możliwość różnicowania opodatkowania dochodów osobistych lub konsumpcji jest bardziej odpowiednia dla właściwego rozłożenia ciężarów podatkowych w związku z finansowaniem lokalnych usług publicznych niż zdolność do kształtowania przez władze lokalne wysokości opodatkowania zysków przedsiębiorstw. Stąd wniosek, że skłonność do konkurencji podatkowej w zakresie różnych podatków jest zależna w dużym stopniu od struktury finansowanych z nich wydatków publicznych. Okazuje się również, co analizuje J.D. Wilson<sup>199</sup>, że sprawność mechanizmu rynkowego, o ile chodzi o efektywność alokacji kapitału ze względu na zróżnicowanie cen wytwarzanych dóbr, będzie miała wpływ na konkurencję podatkową.

<sup>191</sup> T. Baskaran: *Fiscal Interactions in the Short and Long Run. Evidence from German Reunification*. Journal of Economic Geography 2020, vol. 20, s. 711–732.

<sup>192</sup> H.F. Ladd: *Mimicking of Local Tax Burdens Among Neighboring Counties*. Public Finance Review 1992, vol. 20, s. 450–467.

<sup>193</sup> C. Bocci, C. Ferretti, P. Lattarulo: *Spatial Interactions in Property Tax Policies Among Italian Municipalities*. Papers in Regional Science 2019, vol. 98, s. 371–391.

<sup>194</sup> F. Revelli: *Spatial Patterns in Local Taxation. Tax Mimicking. or Error Mimicking?* Applied Economics 2001, vol. 33, s. 1101–1107.

<sup>195</sup> B. Pernica, P. Zdražil: *The Dynamics of Policy of Higher Local Property Taxation Applied by the Czech Local Governments. What Should Be Learned?* Administration and Public Management Review 2022, vol. 38, s. 144–161.

<sup>196</sup> M.A. Allers, J.P. Elhorst: *Tax Mimicking and Yardstick Competition Among Local Governments in the Netherlands...*, op. cit., s. 493–513.

<sup>197</sup> R. Santolini: *The Political Trend in Local Government Tax Setting*. Public Choice 2009, vol. 139, s. 125–134.

<sup>198</sup> C.E. McLure: *Tax Competition. Is What's Good for the Private Goose also Good for the Public Gander?* National Tax Journal 1986, vol. 39, s. 341–348.

<sup>199</sup> J.D. Wilson: *Trade, Capital Mobility, and Tax Competition*. Journal of Political Economy 1987, vol. 95, s. 835–856.

### 3. Modele i interpretacje konkurencji podatkowej

Próba wyodrębnienia modeli konkurencji podatkowej uzasadnia wprowadzenie podziału źródeł opodatkowania ze względu na stopień ich mobilności. Brak mobilności wyklucza konkurencję podatkową, nawet w przypadku daleko idącego formalnie podziału władztwa podatkowego. Mobilność źródła opodatkowania stwarza więc przestrzeń dla materializacji formalnego podziału władztwa podatkowego jako konkurencji podatkowej. Przy czym mobilność źródła opodatkowania może być traktowana jako analogia jednego z mechanizmów reakcji na pogorszenie sytuacji jednostki, które rozważa w swoim dziele A.O. Hirschman<sup>200</sup>. Stąd możliwość „wyjścia”, przeniesienia się konsumenta z rynku określonego dobra (o obniżającej się jakości lub rosnącej cenie) na rynek innego dobra (o lepszej jakości lub niższej cenie) wymusza odpowiednie reakcje ze strony producentów i jako taka staje się warunkiem występowania konkurencji na rynku. *Per analogiam*, mobilność źródła opodatkowania stwarza podatnikowi „wyjście”, przeniesienie się do innej jurysdykcji podatkowej wymusza odpowiednie reakcje ze strony ośrodków decyzyjnych. *Ergo* tak jak występowanie zależności między możliwością wyjścia konsumenta oraz reakcją producenta staje się warunkiem konkurencji rynkowej, odpowiednie relacje między mobilnością podatnika oraz możliwością reakcji ośrodka władztwa podatkowego stają się podstawą konkurencji podatkowej.

Opierając się na koncepcji A.O. Hirschmana, R. Hendrick, Y. Wu oraz B. Jacob<sup>201</sup> wskazują, że w przypadku wysoko mobilnych podatków strategią podatnika będzie „wyjście”, natomiast w przypadku nisko mobilnych podatków podatnikom pozostaje wykorzystanie strategii głosowania. W warunkach konkurencji podatkowej strategię „wyjścia” oraz „głosowania” przeplatają się i powiązane mogą zostać z dwójakiego rodzaju zniekształceniami: ekonomicznym indukowanym przez opodatkowanie określonego źródła oraz politycznym, wynikającym z sytuacji i oczekiwań medianowego wyborcy co do podejmowanych decyzji fiskalnych. W tym ujęciu C. Fuest oraz B. Huber, analizując skutki ewentualnej koordynacji podatkowej w przypadku opodatkowania dochodów z pracy, wskazują, że zależec będą one od znaczenia czynników ekonomicznych (krańcowe koszty opodatkowania dochodów z pracy) oraz czynników politycznych (poziomu dochodu medianowego wyborcy)<sup>202</sup>. Podobnie krytycznie co do jednoznacznych korzyści wynikających z harmonizacji opodatkowania jako przeciwieństwa konkurencji podatkowej wyrażają się H. Cremer oraz F. Gahvari<sup>203</sup>, szczególnie jeżeli mamy do czynienia

<sup>200</sup> A.O. Hirschman: *Exit, Voice, Loyalty. Responses to Declines in Firms, Organizations, and States*, Harvard University Press, Cambridge 1970.

<sup>201</sup> R. Hendrick, Y. Wu, B. Jacob: *Tax Competition Among Municipal Governments*. *Urban Affairs Review* 2007, vol. 43, s. 221–255.

<sup>202</sup> C. Fuest, B. Huber: *Tax Competition and Tax Coordination in Median Voter Model*. *Public Choice* 2001, vol. 107, s. 97–113.

<sup>203</sup> H. Cremer, F. Gahvari: *Tax Evasion, Fiscal Competition and Economic Integration*. *European Economic Review* 2000, vol. 44, s. 1633–1657.



z asymetrycznymi jurysdykcjami podatkowymi. W odniesieniu do lokalizacji działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwa, podobne wnioski dotyczące niepożądanego konsekwencji niekooperacyjnej równowagi stanowiącej skutek braku koordynacji podatkowej wyciągają C. Kotsogiannis oraz K. Seferes<sup>204</sup>.

O ile głosowanie jako sposób reakcji podatników będzie wiązało się z koniecznością internalizacji szeregu niesprawności podejmowania decyzji publicznych (*government failures*), o tyle rozwiązanie opuszczenia jurysdykcji podatkowej indukować będzie co najmniej konieczność poniesienia przez podatnika kosztów „wyjścia” z jurysdykcji podatkowej, a w przypadku poniesienia również kosztów „wejścia” do nowej jurysdykcji podatkowej. W przypadku gospodarstw domowych mobilność kontrolowanego przez nie mobilnego źródła podatku, którym jest dochód, przy „głosowaniu nogami” (*vote with their feet*) oznaczać będzie konieczność poniesienia kosztów rezygnacji z pracy w dotychczasowej jurysdykcji podatkowej i znalezienia pracy w nowej jurysdykcji podatkowej, a także kosztów sprzedaży i zakupu mieszkania. Zmiana jurysdykcji podatkowej wymagać będzie zachowania opisanego przez Ch. Tiebouta<sup>205</sup>, wskazującego dążenie jednostek do dopasowania relacji między wysokością płaconych podatków oraz finansowanych z nich lokalnych dóbr publicznych. Koszty zmiany jurysdykcji podatkowej stanowiąc będą więc *sui generis* koszty transakcyjne, więc należy podkreślić, że *ceteris paribus* im będą one wyższe, tym mniejsza będzie mobilność źródeł podatku, albo inaczej tym większa będzie intensywność konkurencji podatkowej, aby doszło do jej skutecznej realizacji w formie transferu bazy podatkowej między konkurującymi ze sobą podatkowymi ośrodkami decyzyjnymi. Przegląd badań empirycznych testujących hedonistyczne podejście do federalizmu fiskalnego zawiera praca H.S. Banzhaf’a oraz R.P. Walsh’a<sup>206</sup>.

Interpretacje konkurencji podatkowej mogą opierać się na dwóch komplementarnych podejściach do wyjaśnienia zachowania władzy publicznej, które J. Edwards oraz M. Keen<sup>207</sup> określają model władzy publicznej jako Lewiatana (*the view of government as a Leviathan*) oraz model władzy publicznej jako maksymalizującej dobrobyt obywateli (*the view of government as a benevolent maximiser of their citizens' welfare*). W pierwszym przypadku konkurencja podatkowa stanie się użytecznym i skutecznym ograniczeniem swobody podatkowych ośrodków decyzyjnych w realizacji polityki podatkowej, chroniąc w ten sposób podatników przed nadmiernym fiskalizmem. W drugim przypadku konkurencja podatkowa postrzegana będzie jako źródło nieefektywności w realizacji celu, ograniczenia dobrobytu społecznego w wyniku nadmiernej konkurencji między podatkowymi ośrodkami decyzyjnymi. W takim przypadku koordynacja podatkowa oznaczająca

<sup>204</sup> Szerzej zob.: C. Kotsogiannis, K. Seferes: *Public Goods and Tax Competition in a Two-Sided Market*. *Journal of Public Economics Theory* 2010, vol. 12, s. 281–321.

<sup>205</sup> Ch. Tiebout: *A Pure Theory of Local Expenditure*, op. cit., s. 416–424.

<sup>206</sup> H.S. Banzhaf, R.P. Walsh: *Do People Vote with Their Feet? An Empirical Test of Tiebout's Mechanism*. *American Economic Review* 2008, vol. 98, s. 843–863.

<sup>207</sup> J. Edwards, M. Keen: *Tax Competition and Leviathan*. *European Economic Review* 1996, vol. 40, s. 113–134.

ograniczenie lokalnego władztwa podatkowego będzie korzystna z punktu widzenia interesu społecznego.

Przypadek niekorzystnego z punktu widzenia maksymalizacji dobrobytu społecznego zachowania polityków dążących do utrzymania się przy władzy, co w demokracji wymaga wygrania kolejnych wyborów, analizują S. Kasamatsu oraz D. Kishishita<sup>208</sup> w oparciu o zaproponowany model konkurencji podatkowej, w ramach którego wyodrębnia się dwa typy polityków: dążących do maksymalizacji użyteczności mieszkańców (*benevolent type*) oraz dążących do maksymalizacji dochodów podatkowych (*leviathan type*). Analiza ta prowadzi do wniosku, że nadmierne obniżanie podatków nie może być traktowane jako wyraz wyłącznie konkurencji podatkowej, lecz również jako skłonność do sygnalizacji, że władze podatkowe zachowują się tak, aby politycy byli postrzegani jako dbający o maksymalizację użyteczności mieszkańców. Stanowiące skutek nieefektywnej konkurencji podatkowej dążenie do obniżania podatków (*race-to-bottom*) do poziomu niewystarczającego do finansowania społecznie oczekiwanego rozmiaru dostarczanych lokalnych dóbr publicznych nie jest zjawiskiem nieuniknionym, na co wskazują rozważania S. Krogstrupa<sup>209</sup> oparte na dorobku nowej geografii ekonomicznej. W przypadku występowania silnych efektów skali, skłaniających do integracji gospodarczej, mogą wywoływać tendencje do podwyższania podatków (*race-to-top*), zwłaszcza jeżeli towarzyszyć będzie temu równowaga między centrum oraz peryferiami w układach aglomeracyjnych (*core-periphery equilibrium*).

Model konkurencji podatkowej opartej na głosowaniu wiązać się będzie z implementacją koncepcyjnych założeń i metod analizy ekonomicznej teorii polityki<sup>210</sup>, wyrosłej z teorii wyboru publicznego, w szczególności prac J.M. Buchana<sup>211</sup>, G. Tullocka<sup>212</sup> oraz A. Downsa<sup>213</sup> i D. Blacka<sup>214</sup>. Podejście to odpowiadać będzie rozumieniu finansów publicznych jako gry, czyli interpretacji modelu rządu Blacka-Downsa<sup>215</sup>. W tym ujęciu interesujące wnioski sformułował D. Coates, który wskazał, że w warunkach konkurencji podatkowej, jeżeli uwzględni się podział wyborców na mieszkańców zatrudnionych odpowiednio w sektorach publicznym oraz prywatnym, to pierwsi głosować będą za rozwiązaniami opartymi na maksymalizacji dochodów publicznych z podatków obciążających nierucho-

<sup>208</sup> S. Kasamatsu, D. Kishishita: *Tax Competition and Political Agency Problems*. Canadian Journal of Economics 2021, vol. 54, s. 1782–1810.

<sup>209</sup> S. Krogstrup: *Standard Tax Competition and Increasing Returns*. Journal of Public Economic Theory 2008, vol. 14, s. 547–561.

<sup>210</sup> Monograficzne opracowanie w tym zakresie przygotowali: T. Persson, G. Tabellini: *Political Economics. Explaining Economic Policy*, MIT Press, Cambridge 2002.

<sup>211</sup> J.M. Buchanan: *Finanse publiczne w warunkach demokracji. Systemy fiskalne a decyzje indywidualne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.

<sup>212</sup> J.M. Buchanan, G. Tullock: *The Calculus of Consent. Logical Foundations of Constitutional Democracy*, University of Michigan Press, Ann Arbor 1962.

<sup>213</sup> A. Downs: *An Economic Theory of Democracy*, Harper & Row Publishers, New York 1957.

<sup>214</sup> D. Black: *On the Rationale of Group Decision-Making*. Journal of Political Economy 1948, vol. 56, s. 23–34.

<sup>215</sup> A. Walasik: *Ekonomiczne rozumienie finansów publicznych...*, op. cit.

mości, natomiast drudzy preferować będą lokalny system podatkowy oparty na podatku pogłównym oraz niskich podatkach obciążających mobilny kapitał<sup>216</sup>. Przejście od traktowania podatków lokalnych i konkurencji podatkowej wyłącznie w kontekście maksymalizacji dobrobytu społecznego przez władze lokalne na rzecz rozszerzenia rozważań o analizę procesów politycznych, w ramach których prowadzona jest lokalna polityka podatkowa, odpowiada przejściu do drugiej generacji teorii federalizmu fiskalnego<sup>217</sup>. Odmienność kontekstu badania finansowej aktywności władz publicznych trafnie ujął J.M. Poterba<sup>218</sup>, wskazując na przejście od kryterium równania krańcowych dodatkowych kosztów opodatkowania (*equal marginal deadweight cost*) do kryterium równania krańcowych kosztów politycznych (*equal marginal political cost*).

Kontekst teorii wyboru publicznego narzucający analizę polityki podatkowej jako produktu działalności polityków zaproponował w swoim świetnym opracowaniu R.G. Holcombe<sup>219</sup>, w którym wskazał, że polityczne koszty związane z opodatkowaniem mogą być traktowane jako straty w dobrobycie społecznym, a ich minimalizacja wymagać będzie wprowadzenia względnie sztywnych reguł fiskalnych (*a relatively inflexible fiscal constitution*). Obok szeregu rekomendacji dotyczących implementacji takich zasad, odniósł się również do kwestii podziału władztwa podatkowego, wskazując, że w przypadku rosnących kosztów efektem internalizacji korzyści wynikających z lokalnych dóbr publicznych przez nieponoszące kosztów ich dostarczania społeczności lokalne (*spill-over effect*) byłoby scentralizowanie polityki podatkowej i finansowanie władz lokalnych w drodze subwencji lub dotacji. Rozwiązanie takie oczywiście ograniczyłoby niepożądane skutki zjawiska pasażera na gapę, ale odbyłoby się kosztem ograniczenia zdolności do konkurencji podatkowej.

Oryginalne podejście do interpretacji negatywnych efektów zewnętrznych (kosztów zewnętrznych) występowania konkurencji podatkowej w wymiarze wertykalnym zaproponował M. Wrede<sup>220</sup>, który wykorzystał analogię do koncepcji dóbr wspólnych i tragedii ich nadmiernej eksploatacji<sup>221</sup>. W przypadku nadmiernej eksploatacji wspólnego źródła opodatkowania przez podatkowe ośrodki decyzyjne zlokalizowane na różnym poziomie (np. władze regionalne oraz władze lokalne) dochodzi do sytuacji, w której dostępność źródła dochodów podatkowych w kolej-

<sup>216</sup> D. Coates: *Tax Competition Among Jurisdictions with Public and Private Employment*. National Tax Journal 1993, vol. 46, s. 177-189.

<sup>217</sup> Szerzej w tym kontekście zob.: W.E. Oates: *Toward A Second-Generation Theory of Fiscal Federalism...*, op. cit., s. 349-373.

<sup>218</sup> J.M. Poterba: *Public Finance and Public Choice*. National Tax Journal 1998, vol. 51, s. 391-396.

<sup>219</sup> R.G. Holcombe: *Tax Policy from A Public Choice Perspective*. National Tax Journal 1998, vol. 51, s. 359-371.

<sup>220</sup> M. Wrede: *Tragedy of the Fiscal Common? Fiscal Stock Externalities in a Leviathan Model of Federalism*. Public Choice 1999, vol. 101, s. 177-193.

<sup>221</sup> Znamienite opracowania ekonomicznej i politologicznej analizy występowania dóbr wspólnych i skutków ich nadmiernej eksploatacji są autorstwa laureatki Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii E. Ostrom. Szerzej zob.: E. Ostrom: *Governing the Commons. The Evolution of Institutions for Collective Action*, Cambridge University Press, Cambridge 1990.

nych latach będzie stopniowo malała ze względu na nadmierną i niekontrolowaną eksploatację. W większości przypadków wspólne korzystanie z tego samego źródła prowadzi również do zmniejszenia dochodów podatkowych w stosunku do ich maksymalnego możliwego poziomu ze względu na przemieszczenie się na krzywej Laffera na tę jej część, gdzie dochody maleją wraz ze wzrostem stopy opodatkowania (stanowiącej sumę stóp opodatkowania ustalanych przez konkurujące ze sobą w układzie horyzontalnym podatkowe ośrodki decyzyjne) ze względu na zmniejszanie się bazy opodatkowania.

Koniecznym jest również wskazanie krytycznych uwag dotyczących metod badania efektywności konkurencji podatkowej. T.J. Goodspeed zwraca uwagę na następujące trudności przy pomiarze efektów konkurencji podatkowej. Po pierwsze, konieczne jest badanie poszczególnych podatków w pakiecie, to jest uwzględniając nie tylko poziom stawek podatku, lecz również rozwiązania dotyczące ustalania podstawy opodatkowania; po drugie, ocena przyczyn mobilności źródeł opodatkowania musi uwzględniać nie tylko warunki opodatkowania, lecz również brać pod uwagę inne czynniki wpływające na decyzje o zmianie jurysdykcji podatkowej, w szczególności poziom wydatków publicznych i jakość realizacji zadań publicznych; po trzecie, ograniczenia poznawcze efektywności konkurencji podatkowej wynikają z trudności w pomiarze innych niż podatkowe korzyści uzyskiwanych przez podatników zmieniających jurysdykcję podatkową; w końcu po czwarte, należy brać pod uwagę, że oprócz polityki podatkowej, także inne polityki realizowane przez władze publiczne mają na celu indukowanie przemieszczania się źródeł podatkowych<sup>222</sup>.

## Podsumowanie

Przeprowadzona krytyczna kwerenda opracowań z zakresu ekonomii publicznej oraz finansów samorządowych w zakresie konkurencji podatkowej pozwoliła na ich przyporządkowanie do zagadnień opisujących warunek konieczny oraz wystarczający konkurencji podatkowej. Utożsamiono pierwszy z wymienionych warunków z występowaniem wielości podatkowych ośrodków decyzyjnych, każdego uprawnionego co najmniej do kształtowania elementów technicznych wybranych podatków; drugi warunek odniesiono do mobilności źródeł opodatkowania, w ten sposób spinając ze sobą podział władztwa podatkowego (sfera polityki) oraz mikroekonomiczne uwarunkowania zachowań podatników (sfera ekonomiczna). Opisane w opracowaniu uwarunkowania konkurencji podatkowej stanowią wskazanie dla przyszłych badań literatury przedmiotu.

Rdzeniem rozważań stało się odróżnienie zdolności do konkurencji od skłonności do jej podejmowania. Zaproponowane ujęcie problematyki konkurencji podatkowej ma charakter komplementarny, wyrażający się w przekonaniu, że

<sup>222</sup> T.J. Goodspeed: *Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism*. National Tax Journal 1998, vol. 51, s. 579–586.

intensywność konkurencji podatkowej wiąże się nie tylko ze stopniem decentralizacji uprawnień w zakresie terytorialnego różnicowania wysokości obciążeń podatkowych (identyfikowanej ze zdolnością do konkurencji), ale również z chęcią ich wykorzystania w praktyce dla fiskalnej eksploatacji mobilnych źródeł opodatkowania. Zaproponowana perspektywa wymagać będzie wyważenia wniosków wynikających z empirycznego badania lokalnych polityk podatkowych i formułowania na ich podstawie wniosków dotyczących przyczyn i skutków decentralizacji finansów publicznych.

Wskazano również potrzebę rozróżnienia – rzutującego na postrzeganie konkurencji podatkowej – sposobu jej interpretacji. W oparciu o przeprowadzone pogłębione badania literatury przedmiotu, ustalono daleko idące różnice w postrzeganiu zalet i wad konkurencji podatkowej w zależności od wybranego modelu interpretacji finansów publicznych. W szczególności, przyjmując model finansów publicznych opierający się na założeniu racjonalnie działającej władzy publicznej (ekonomiczna interpretacja finansów publicznych jako równania), skieruje ocenę skutków konkurencji podatkowej na oszacowanie ich wpływu na dobrobyt społeczny. Z kolei oparcie analizy konkurencji podatkowej na założeniach modelu finansów publicznych postrzeganych z perspektywy teorii wyboru publicznego (ekonomiczna interpretacja finansów publicznych jako gry) znajdzie odniesienie w ewaluacji skutków konkurencji podatkowej z punktu widzenia interesu lokalnych polityków zabiegających o utrzymanie władzy, który w szczególności uzasadnia badanie zjawiska mimetyzmu podatkowego.