

**Grzegorz Szczodrowski**

Uniwersytet Gdański

## **POLITYKA PODATKOWA ŚRODKOWOEUROPEJSKICH KRAJÓW CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ W WARUNKACH HARMONIZACJI PODATKOWEJ**

### **1. Wstęp**

W latach 2004-2007 do Unii Europejskiej przyjętych zostało dziesięć krajów Europy Środkowej lub też, jak niektórzy określają, Europy Środkowo-Wschodniej (UE-10). W pierwszej turze szeregi Unii zasiły: Czechy, Estonia, Litwa, Łotwa, **Polska**, Słowacja, Słowenia i Węgry, natomiast w roku 2007 doszły: Bułgaria i Rumunia. Wspólną cechą tych krajów jest wyraźnie niższy poziom bogactwa, będący w znacznej mierze konsekwencją „trudnej” historii, w tym kilkudziesięcioletniej realizacji sowieckiego eksperymentu gospodarczego<sup>1</sup>. Drogą do zwiększenia zamożności jest umacnianie gospodarki rynkowej oraz szukanie metod na powiększanie konkurencyjności gospodarczej w stosunku do innych krajów UE, co powinno zaowocować m.in. napływem inwestycji bezpośrednich. Jedną z metod powiększania atrakcyjności ekonomicznej jest budowa konkurencyjnego systemu podatkowego. Celem artykułu jest nakreślenie możliwości budowy przyjaznego działalności gospodarczej i pracy systemu podatkowego w sytuacji ograniczeń związanych z koniecznością przestrzegania reguł harmonizacji podatków w UE.

### **2. Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej**

Harmonizacja podatków w ramach UE ogranicza możliwości swobodnego ich wykorzystania jako narzędzi wzmacniania atrakcyjności ekonomicznej kraju.

Najgłębszej harmonizacji poddano podatek VAT. Pisząc w największym skrócie, proces ujednolicenia systemów VAT zapoczątkowany został przyjęciem tzw. Szóstej Dyrektywy, w myśl której: opodatkowaniu VAT podlega sprzedaż towarów i

<sup>1</sup> Oczywiście kraje te różnią się też poziomem dochodu, co kształtowało się na przestrzeni dziejów, nie tylko ostatniego półwiecza. Trudno jednak nie podkreślić znaczenia sowietyzacji, która pogłębiła różnice między rozwiniętymi gospodarczo krajami Europy Zachodniej a krajami EŚW w sposób szczególny.

świadczenie usług na terytorium danego kraju przez osobę będącą płatnikiem VAT oraz import towarów. Podatnikami są wszystkie osoby, które w sposób niezależny prowadzą wszelką działalność gospodarczą, obejmującą działania związane z produkcją, handlem oraz świadczeniem usług – niezależnie od celu danej działalności, ustalone zostały zasady odliczania podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu, zostały określone podstawowe zwolnienia z opodatkowania – sprzedaż na eksport, dostarczanie głównych dóbr publicznych i in.<sup>2</sup> W późniejszych nowelizacjach dyrektywy wprowadzono jeszcze dwa bardzo ważne postanowienia. Po pierwsze, określono, że docelowo towary i usługi będą opodatkowane w kraju pochodzenia. Po drugie, zobowiązano kraje członkowskie do stosowania stawki podstawowej nie mniejszej niż 15% oraz dano możliwość stosowania jednej lub dwóch stawek preferencyjnych nie mniejszych niż 5% na określone w załącznikach grupy produktów i usług<sup>3</sup>.

W 2004 r. KE zaproponowała przeformułowanie Szóstej Dyrektywy VAT w celu poprawienia jej przejrzystości i dostępności zgodnie z zasadą lepszego stanowienia prawa. 1 stycznia 2007 r. VI Dyrektywę zastąpiła Dyrektywa 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej z dnia 28 listopada 2006 r.<sup>4</sup>

**Akcyzie** podlegają towary wyprodukowane w krajach członkowskich oraz sprowadzone z krajów trzecich. Podatek pobierany jest w momencie przeznaczenia towaru do konsumpcji, wpływy z tytułu akcyzy trafiają do budżetu kraju będącego siedzibą konsumenta; wielkość wpłaconych kwot również zależy od stawek obowiązujących w kraju spożycia. W ramach harmonizacji zasad opodatkowania akcyzą nie udało się doprowadzić do ustalenia jednakowych stawek tego podatku dla żadnej z grup. Określono jedynie stawki minimalne dla wyrobów alkoholowych, tytoniowych i olejów mineralnych<sup>5</sup>.

W zakresie **PIT** funkcjonują dwie regulacje: Dyrektywa 2003/48/UE oraz orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości dotyczące unikania podwójnego opodatkowania dochodów osób pracujących w ramach tzw. małego ruchu granicznego między krajami UE.

Przyjęta w 2003 r. dyrektywa dotyczy opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek<sup>6</sup>. Podstawowym celem tej dyrektywy jest umożliwienie tego, aby przychody z oszczędności w formie odsetek wypłaconych w jednym państwie członkowskim na rzecz właścicieli odsetek będących osobami fizycznymi, do celów podatkowych mającymi miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, zostały poddane efektywnemu opodatkowaniu, zgodnie z przepisami tego ostatniego państwa członkowskiego. Dyrektywa określa sposób przepływu

<sup>2</sup> Council Directive 77/388/EEC of 17.05.1977, „OJ” L 145/77.

<sup>3</sup> Council Directive 91/680/EEC of 31.12.1991, „OJ” L 376/91 oraz 92/77/EEC of 19.10.1992, „OJ” L 316/92.

<sup>4</sup> DzUrz UE, L 347/1 z dnia 11 grudnia 2006 r.

<sup>5</sup> Harmonizacja podatków pośrednich. Podatki konsumpcyjne – akcyzowe, „Wspólnoty Europejskie” 1992, nr 9.

<sup>6</sup> Council Directive 2003/48/EC of 3.06.2003, „OJ” L 157/2003.

informacji między krajami UE na temat transferów tych przychodów. Przekazywanie informacji dokonywane jest automatycznie i odbywa się co najmniej raz w roku, w ciągu sześciu miesięcy od końca roku podatkowego państwa członkowskiego podmiotu wypłacającego w odniesieniu do wszystkich wypłat odsetek dokonanych w ciągu tego roku.

Różnice w konstrukcji CIT w państwach UE mogą wywierać pewien negatywny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Dotyczy to przede wszystkim dyskryminacji firm działających w kilku krajach członkowskich, w porównaniu z przedsiębiorstwami, których działalność ogranicza się tylko do rynku krajowego. W przedmiocie podatku dochodowego od spółek zatwierdzono trzy dyrektywy: 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu podatkowego dla fuzji, podziałów, wniesienia w postaci udziałów części przedsiębiorstwa i zamiany udziałów w spółkach różnych państw członkowskich, 90/435/EWG dotyczącą sytuacji, w których spółka matka, posiadająca siedzibę na obszarze jednego państwa członkowskiego, otrzymuje dywidendę od spółki córki, mającej siedzibę na obszarze innego państwa członkowskiego, 2003/49/UE dotyczącą wspólnego systemu opodatkowania odsetek i należności licencyjnych dokonywanych między spółką matką a spółką córką oraz podpisano jedną konwencję o eliminowaniu podwójnego opodatkowania korekt zysków przedsiębiorstw powiązanych<sup>7</sup>.

Z przedstawionego materiału wynika, że podatki dochodowe mogą stanowić główne narzędzie konkurencyjności. Sprzyja temu niski poziom harmonizacji i niechęć większości krajów do jej pogłębiania.

### **3. Etapy budowy systemów podatkowych zbieżnych z wymogami Unii Europejskiej**

Budowę nowoczesnych, dostosowanych do reguł gospodarki rynkowej systemów podatkowych w omawianych krajach zapoczątkowało podpisanie umów stowarzyszeniowych, a w konsekwencji rozpoczęcie starań o członkostwo w UE. W pierwszym etapie uchwalono (lub dostosowano do rynkowych warunków) PIT, CIT, VAT i podatki akcyzowe. Poza tym zaczęto upraszczać i racjonalizować ogólne prawo podatkowe oraz reformować administrację podatkową. W zasadzie proces ten jeszcze się nie zakończył ze względu na konieczność doprecyzowywania krajowych podatków do przepisów wynikających z unijnych dyrektyw<sup>8</sup>. Po zebraniu doświadczeń wypływających z funkcjonowania wprowadzonych w latach 90. XX wieku konstrukcji podatkowych zaczęto planować i wdrażać reformy, które powinny się przyczynić do wzrostu konkurencyjności podatkowej i poprawienia klimatu dla prowadzenia działalności gospodarczej. Generalnie, umownym początkiem tego drugiego etapu zmian jest rok 2004, kiedy to Słowacja wdrożyła reformę, której symbo-

<sup>7</sup> Council Directive 90/434/EEC of 23.07.1990, „OJ” L 225/90, Council Directive 90/435/EEC of 23.07.1990, „OJ” L 225/90, Council Directive 2003/49/EC of 3.06.2003, „OJ” L 157/2003, Convention 90/436/EEC, „OJ” L 225/90.

<sup>8</sup> Zob.: G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, UG, Gdańsk 2001, s. 3.

lem stało się „3×19%”, tj.: wprowadzenie identycznej 19% stawki dla PIT, CIT i VAT. Prekursorem była jednak Estonia, która wprowadziła zintegrowany dochodowy podatek liniowy jeszcze w połowie lat 90.

Podstawowe dane dotyczące podatków o największym znaczeniu fiskalnym w krajach UE-10 zaprezentowano w tab. 1 i 2. Ukazanie stawek stanowi punkt wyjścia dla dalszej analizy zagadnienia będącego przedmiotem artykułu<sup>9</sup>.

Tabela 1. Stawki podatków PIT i CIT w krajach UE-10 w 2009 r.

Kraj	Najniższa stawka PIT	Najwyższa stawka PIT	Stawka CIT
Czechy	15		20 (21)
Estonia	20 (21)		21
Litwa	15	20	20 (15)
Łotwa	23 (25)		15
<b>Polska</b>	<b>18 (19%)</b>	<b>32 (40)</b>	<b>19</b>
Słowacja	19		
Słowenia	16	41	21 (22)
Węgry	18	36	16
Bułgaria	10		
Rumunia	16		

W nawiasach podano wartości obowiązujące w roku 2008.

Źródło: <http://www.worldwide-tax.com/> z dnia 28 marca 2009 r.

Tabela 2. Stawki podatku VAT w krajach UE-10 w 2009 r.

Kraj	Stawki ulgowe	Stawki podstawowe
Czechy	9	19
Estonia	5	18
Litwa	5, 9	19 (18)
Łotwa	10	21 (18)
<b>Polska</b>	<b>3; 7</b>	<b>22</b>
Słowacja	10	19
Słowenia	8,5	20
Węgry	5; 10	20
Bułgaria	7	20
Rumunia	9	19

W nawiasach podano wartości obowiązujące w roku 2008.

Źródło: jak w tab. 1.

<sup>9</sup> Ze względu na objętość tekstu nie zaprezentowano kwestii pozastawkowych. W analizie systemów podatkowych w kontekście konkurencyjności i klimatu prowadzenia działalności gospodarczej stawki stanowią bardzo ważny, acz nie jedyny wyznacznik. Zob. np.: S. Kudert, M. Jamroz, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, ABC a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2007; J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995; Ł. Ziółek (red.), *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Difin, Warszawa 2007. Zaprezentowane w kolejnych częściach artykułu raporty zawierają już oceny czynników pozataryfowych.

Dane ukazane w tab. 1 i 2 zdają się potwierdzać tezę, że kraje UE-10 starają się wykorzystywać instrumenty podatkowe w celu kreowania wizerunku swoich państw o łagodnych, sprzyjających działalności gospodarczej i pracy systemach fiskalnych, zwłaszcza w porównaniu z krajami „starej” Unii<sup>10</sup>.

Analizując tabele, można wyróżnić kilka strategii budowy konkurencyjnego i coraz mniej restrykcyjnego systemu podatkowego. Są to więc, wymieniając od reform najdalej idących:

- ustanowienie niskich, wyrównujących w znacznej mierze warunki gospodarowania przedsiębiorstw, jednolitych podatków dochodowych najpierw na Słowacji, a potem w Bułgarii i Rumunii; ewenementem na skalę nie tylko europejską jest przyjęcie przez Bułgarię bardzo niskiej stawki 10%,
- uchwalenie w Estonii 20% i w Czechach bardzo niskiego liniowego podatku dochodowego (15%),
- łagodzenie progresji podatkowej poprzez zmniejszenie ilości przedziałów podatkowych, podwyższenie progów i obniżenie stawek, czego przykładem jest reforma przeprowadzona w Polsce,
- wprowadzenie niskich stawek CIT: Łotwa 15%, Węgry 16%.

Zasadniczym zmianom w podatkach dochodowych nie towarzyszą niskie stawki VAT. Stawki w naszej grupie państw wahają się w przedziale 18% (Estonia) – 22% (Polska). Jest to podyktowane względami czysto fiskalnymi. Obniżaniu podatków dochodowych nie musi towarzyszyć – a przynajmniej nie w krótkim okresie – efekt Laffera, tak więc głównym źródłem dochodów budżetowych stały się podatki pośrednie: VAT oraz akcyzy. Zresztą podatkom pośrednim już na samym starcie budowania systemów podatkowych w latach 90. XX wieku przypisano zadanie gromadzenia większości dochodów budżetowych.

Generalnie, z nielicznymi wyjątkami, reformowanie systemów podatkowych ogranicza się do obniżania stawek podatków dochodowych. Bywa, że jest to powiązane z likwidacją lub ograniczaniem ulg podatkowych. Przy ocenie atrakcyjności systemu niezbędne jest jednak ukazanie szerszego spektrum, oceniającego całkowite obciążenie podatkowe oraz „uciążliwości” podatkowe związane z rozliczeniami i biurokracją.

#### 4. Raport Index of Economic Freedom 2008

Raport IEF sporządzany jest przez Heritage Foundation i „The Wall Street Journal”<sup>11</sup>. Wśród 10 wolności ekonomicznych jest także wolność podatkowa. Ocenia się w niej restrykcyjność głównych podatków oraz całkowite wpływy podat-

<sup>10</sup> Zob.: A. Krajewska, *Podatki. Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004; G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, r. 10, PWN, Warszawa 2007; K. Wach, *Systemy podatkowe krajów UE*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

<sup>11</sup> <http://www.heritage.org/Index/DownloadForm.aspx> z dnia 25 marca 2009 r.

kowe jako procent GDP. Ocena wolności podatkowej krajów UE-10 zaprezentowana w tab. 3. Im wyższa nota (skala 0-100), tym lepiej oceniony został system podatkowy.

Tabela 3. Ocena wolności podatkowej krajów UE-10 według metodologii IEF w 2007 r.

Kraj	Ocena	Kraj	Ocena
Rumunia	87,0	Czechy	80,2
Bułgaria	86,2	Węgry	70,6
Słowacja	84,1	Polska	69,0
Łotwa	82,3	Słowenia	62,9
Estonia	81,5	Litwa	58,6

Źródło: 2009 Index of Economic Freedom, ss. 22-26 oraz strony poświęcone badanym krajom.

Spośród pozostałych krajów UE najlepiej oceniono system podatkowy Cypru – 76,6, najgorzej zaś Szwecji – 35,0.

## 5. Wnioski płynące z raportu Paying Taxes 2009

Raport Paying Taxes (RPT) 2009 ukazał się pod koniec 2008 r., analiza systemów podatkowych zaś dotyczy stanu prawnego na koniec 2007 r.<sup>12</sup> Ukazano też zmiany, jakie miały wejść w roku 2008. W sytuacji krajów UE-10 analiza dotyczy stawek z 2008 r.

Metodologia RPT opiera się na trzech filarach: ocenie całkowitej stawki podatkowej płaconej przez przeciętne przedsiębiorstwo, czasie przeznaczonym przez podatnika na wypełnienie formalności podatkowych liczoną w godzinach w skali roku oraz liczbie płatności podatkowych w ciągu roku. Podkreślić należy jeszcze jedno: każdemu z tych elementów przypisano takie samo znaczenie. Założenie jest kontrowersyjne. Autor często spotyka się z wypowiedziami przedsiębiorców, że podatki mogłyby być nawet nieco wyższe, byleby były mniej uciążliwe, jednak przyznanie poziomowi fiskalizmu dwukrotnie mniejszego znaczenia niż aspektom biurokratyczno-administracyjnym wydaje się nieco ryzykowne.

Niezależnie od tego metodologia jest akceptowana, raport jest brany przez przedsiębiorców i potencjalnych inwestorów pod uwagę przy ocenie warunków prowadzenia działalności gospodarczej i bez wątplenia poddać go należy analizie.

Wartości wskaźników RPT 2009 przedstawiono w tab. 4.

Zgodnie z rankingiem spośród krajów UE-10 zdecydowanie najlepiej ocenione zostały: Estonia, Łotwa i Litwa. Rzeczywiście, w większości rankingów podkreśla się zalety gospodarek tych krajów. Negatywnie plasuje się Polska. Mimo relatywnie

<sup>12</sup> Paying Taxes 2009. Global Picture, 2008, The World Bank and PricewaterhouseCoopers.

Tabela 4. Wartości wskaźników RPT 2009 dla krajów UE-10 według pozycji rankingowej

Kraj	Pozycja w rankingu	Liczba płatności podatkowych w roku	Liczba godzin przeznaczonych na formalności podatkowe w roku	Całkowita stawka podatkowa (TTR)
Estonia	34	26	17	122
Łotwa	36	7	117	42
Litwa	57	44	58	110
Słowenia	78	70	101	70
Bułgaria	94	52	167	55
Węgry	111	38	132	145
Czechy	118	33	174	121
Słowacja	126	94	129	115
<b>Polska</b>	<b>142</b>	<b>127</b>	<b>151</b>	<b>83</b>
Rumunia	146	181	74	119

Źródło: Paying Taxes 2009. Global Picture, 2008, The World Bank and PricewaterhouseCoopers, Appendix 1.1, s. 73-75.

niskiego wskaźnika TTR (czwarta wartość), aspekty pozafiskalne ocenione zostały tak nisko, iż kraj nasz sklasyfikowany został na 142 miejscu na świecie i przedostatnim w prezentowanej grupie. Zaskoczeniem może być niska pozycja Słowacji od lat chwalonej za śmiałe zmiany podatkowe i przyjazny biznesowi system podatkowy.

Ciekawość musi budzić to, jak oceniona zostanie Polska w RPT 2011. Już w roku 2008, ale przede wszystkim w roku 2009 doszło do istotnych zmian podatkowych, co na pewno przyczyni się do polepszenia wartości wskaźników. Nie przesądza to jeszcze o przyszłej kolejności w rankingu, ponieważ w innych krajach też dokonuje się reform podatkowych.

Spośród państw UE najwyżej, bo na 6 pozycji, sklasyfikowana została Irlandia.

## 6. Podsumowanie

Kraje Europy Środkowej należące do UE wykorzystują podatki do podnoszenia konkurencyjności swoich gospodarek. Zasadnicze działania podjęte w tym celu skupiły się – patrząc globalnie na tę grupę krajów – na obniżaniu i upraszczaniu podatków dochodowych, co w znacznej mierze uwarunkowane jest charakterem harmonizacji systemów podatkowych w ramach UE.

Oceny osiągnięć w zakresie reform zależą od tego, w jakim stopniu uwzględnia się aspekty jakościowe związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego. Skupienie się na ocenie „intuicyjnych”, fiskalnych wyznaczników związanych głównie z wysokością stawek plasuje całą grupę państw wyżej w rankingach, a Polskę relatywnie dobrze pośród krajów unijnych naszego regionu. Przyznanie większej wagi wspomnianym czynnikom jakościowym obniża ocenę analizowanej grupy krajów, spychając jednocześnie Polskę na sam dół rankingów.



## Literatura

- 2009 Index of Economic Freedom, The Heritage Foundation and „Wall Street Journal”, <http://www.heritage.org/Index/DownloadForm.aspx>.
- Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, „OJ” L 225/1990.
- Council Directive (Sixth) 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax uniform basis of assessment, „OJ” L 145/1977.
- Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, „OJ” L 376/1991.
- Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), „OJ” L 316/1992.
- Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments, „OJ” L 157/2003.
- Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, „OJ” L 157/2003.
- Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, „OJ” L 283/2003.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej z dnia 28 listopada 2006 r., DzUrz UE, L 347/1 z dnia 11 grudnia 2006 r.
- Harmonizacja podatków pośrednich. Podatki konsumpcyjne – akcyzowe*, „Wspólnoty Europejskie” 1992, nr 9.
- Krajewska A., *Podatki. Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.
- Kudert S., Jamroz M., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*, ABC a Wolters Kluwer Business, Warszawa 2007.
- Paying Taxes 2009. Global Picture, The World Bank and PricewaterhouseCoopers 2008.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, PWN, Warszawa 2007.
- Szczodrowski G., *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, UG, Gdańsk 2001.
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów UE*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- Ziółek Ł. (red.), *Międzynarodowe planowanie podatkowe*, Difin, Warszawa 2007.

## TAX POLICY OF THE EU MEMBER STATES FROM CENTRAL EUROPE IN CONDITIONS OF TAX HARMONIZATION

### Summary

The article concerns ways to increase tax competitiveness of the Central Europe's EU member states. In the first part, it characterizes the principle of tax harmonization, as a barrier of tax system changes. The second part presents the main changes that have taken place in the tax systems between 2004 and 2009 in these countries. Then the author describes the synthetic assessment of the effects of tax reform in the EU member states from Central Europe, according to two rankings: Index of Economic Freedom (Heritage Foundation and “The Wall Street Journal”) and 2009 Paying Taxes (The World Bank and PriceWaterhouseCoopers.)