

*Michał Sosnowski\**

## ZMIANY W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM W PERSPEKTYWIE INTEGRACJI Z UNIĄ EUROPEJSKĄ

Dokonujące się po roku 1989 przekształcenia w sferze politycznej, społecznej i gospodarczej Polski objęły – co zrozumiałe – swym zasięgiem również system podatkowy, stanowiący integralną część gospodarki. Transformacja ustrojowa i budowa struktur gospodarki rynkowej determinowały konieczność dokonania przebudowy polskiego systemu podatkowego, który rzecz jasna, nie był adekwatny do nowej rzeczywistości gospodarczej.

Początek lat 90. rozpoczął swoistą rewolucję podatkową<sup>1</sup>, bowiem dokonywane na szeroką skalę zmiany wywoływały znaczące konsekwencje, zwłaszcza w sferze życia gospodarczego. Proces dostosowania finansów publicznych, a dokładniej rzecz ujmując, dopasowanie systemu podatkowego do potrzeb gospodarki opartej na mechanizmie rynkowym można podzielić na dwa etapy:

– etap **pierwszy** obejmujący budowę podwalin w postaci instytucji systemu podatkowego odpowiednich dla państwa z gospodarką rynkową,

– etap **drugi**, w którym dokonuje się swego rodzaju optymalizacji rozwiązań przyjętych w etapie pierwszym, wykorzystując analizę skutków, jakie one przyniosły. Elementem niezbędnym tego etapu transformacji systemu musi być także – w perspektywie integracji Polski z Unią Europejską, wdrożenie odpowiednich zmian wynikających z wymogu harmonizacji systemu krajowego z określonymi normami prawnymi obowiązującymi w krajach „15”<sup>2</sup>.

Jest rzeczą oczywistą, że tak ważne z punktu widzenia rozwoju społeczno-gospodarczego zmiany muszą być dokonywane z uwzględnieniem istniejących w danym kraju warunków gospodarczych, politycznych i historycznych, które implikują wybór najważniejszych elementów składniowych podatku,

\* Mgr, Katedra Ekonomii i Polityki Ekonomicznej, Wydz. GRiT w Jeleniej Górze, AE we Wrocławiu.

<sup>1</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa 1999, s. 289.

<sup>2</sup> G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*, Gdańsk 2002, s. 98.

tj. jego podmiotu, przedmiotu, podstawy, stawek podatkowych, skal, ulg i zwolnień oraz wyłączeń z podatku<sup>3</sup>. Tworzy to ramy socjologiczne, które władza ustawodawcza musi wziąć pod uwagę podejmując decyzje o wdrożeniu czy zmianie systemu.

Fundamentem prawidłowo skonstruowanego systemu podatkowego, jako całokształtu prawno-organizacyjnych form opodatkowania, elementami którego są poszczególne podatki<sup>4</sup>, winny być kardynalne zasady podatkowe, czyli zasada trwałej wydajności; dogodności; taniości; ustawowej formy opodatkowania; wewnętrznej i zewnętrznej spójności; sprawiedliwości oraz ekonomiczności.

Pomimo niespełna 12 lat procesu transformacji polskiego systemu podatkowego, jego obraz jawi się być daleki od doskonałości. Nadmierny jego stopień skomplikowania, mała przejrzystość, a nade wszystko niestabilność i częsta niejednoznaczność przepisów stanowionego prawa podatkowego, a dodatkowo zbyt duża podatność na bieżące wpływy polityczne są niewątpliwie poważnym antybodźcem dla prawidłowego i pożądanego wzrostu gospodarczego. Nie zachęca on również do oszczędzania, inwestowania, tworzenia nowych miejsc pracy, wzrostu poziomu konkurencyjności. Wspomniana niestabilność przejawiająca się w postaci licznych, cząstkowych, często pospiesznie dokonywanych zmian w zakresie prawa podatkowego, brak ich synchronizacji z innymi elementami systemu, tak podatkowego jak i gospodarczego w ogóle, była przyczyną występowania nadużyć w stosowaniu tak stanowionego prawa, zarówno ze strony podatników wykorzystujących liczne luki w przepisach, ale także ze strony organów skarbowych, którym nieprecyzyjność tychże przepisów pozwalała na dowolność interpretacyjną.

Z perspektywy czasu trudno jest zatem ocenić pozytywnie pierwszy etap tworzenia nowego systemu podatkowego. Również próżno będzie można szukać pozytywnej odpowiedzi na pytanie, czy tak powstały system podatkowy w znaczącym stopniu opiera się na wymienionych zasadach podatkowych<sup>5</sup>. Oprócz zasady dogodności, która raczej jest spełniona, pozostałe zasady w mniejszym bądź większym zakresie są dalekie od spełnienia. Trudno bowiem dziś mówić, że system podatkowy w Polsce jest wydajny, zważywszy na utrzymujący się deficyt budżetowy, choć prawdą jest też, że zależy to w znacznym stopniu od naprawy finansów publicznych, zwłaszcza jeżeli chodzi o wydatki budżetu. Zasada taniości, która mówi przede wszystkim o możliwie niskim koszcie poboru podatków, także nie jest tą zasadą, która mogłaby charakteryzować polski system podatkowy, porównując go np.

<sup>3</sup> *Ibidem*, s. 13.

<sup>4</sup> E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego i ocena jego sprawności*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, Łódź 1992, s. 102.

<sup>5</sup> Por. G. Szczodrowski, *Polski system...*, s. 228–229.

z systemem amerykańskim, choć teza nie musi być aż tak jednoznaczna. Również wspomniana nieprzejrzystość i nadmierny poziom skomplikowania i wieloznaczności określonych rozwiązań stoi w opozycji do zasady pewności, bowiem nagminna swoboda w interpretowaniu unormowań prawnych jest źródłem dalekosiężnych konsekwencji, tak dla konkretnego podatnika w przypadku jego pomyłki, jak i Skarbu Państwa w sytuacji dowiedzionej słuszności postępowania tegoż podatnika. Z kolei spełnienie zasady ustawowej formy opodatkowania także napotykało na problemy, czego wyrazem były orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Brak synchronizacji zmian w jednym akcie prawnym z istniejącymi unormowaniami w innych dziedzinach prawa, np. zmiana w ustawie o CIT bez odpowiedniej zmiany w kodeksie spółek handlowych, doprowadzała z jednej strony do częstego występowania luk prawnych i stwarzania okazji do „obchodzenia” prawa, z drugiej zaś do paraliżu wykonania stanowionych przepisów lub mijania się intencji ustawodawcy z praktyką życia gospodarczego, co tym bardziej kolidowało z ustawodawstwem Unii Europejskiej. Jest to wystarczająca przesłanka, by nie można było mówić o wewnętrznej i zewnętrznej spójności prawa podatkowego. Trudno dziś jest także stwierdzić, że wypełniana jest w polskim systemie podatkowym zasada sprawiedliwości, gdyż poprzez ten system wymaga się danin od ludzi o bardzo niskich dochodach, które kwalifikują ich do osób pozostających na granicy lub wręcz będących w ubóstwie. Przykładem niech będzie niski, daleko odstający od np. minimum socjalnego czy płacy minimalnej poziom kwoty wolnej od podatku bądź też, w przypadku osób o niewielkich oszczędnościach, brak kwoty wolnej od opodatkowania odsetek. I w końcu istniejący fiskalizm oraz niedostateczna ochrona źródeł opodatkowania dalekie są od zasady neutralności systemu podatkowego, rozumianej też jako brak oddziaływania podatków na alokację zasobów w gospodarce innej, niż tej dokonywanej przy pomocy sił rynkowych, rynkowej konkurencji<sup>6</sup>.

Z tak wyłaniającym się obrazem systemu podatkowego mamy dziś do czynienia w polskiej rzeczywistości gospodarczej. Wartościowanie, które cechy tego systemu są mniej, a które bardziej istotne, pozostaje oczywiście kwestią dyskusji. Jedno nie ulega wątpliwości: konieczne są zmiany, by zapewnić warunki sprzyjające rozwojowi przedsiębiorczości i gospodarki jako całości.

Byłoby jednak niesprawiedliwe i nierzetelne nie wspomnieć w tym miejscu, że po wprowadzeniu pierwszych i kolejnych rozwiązań systemowych<sup>7</sup>

<sup>6</sup> *Ibidem.*

<sup>7</sup> W 1992 r. wprowadzono w Polsce PIT oraz gruntownie zreformowano CIT, a w 1993 r. wprowadzono VAT. Również dokonano istotnej reformy w zakresie podatków i opłat lokalnych.

nie podejmowano mniej lub bardziej skutecznych prób eliminowania wad i przekształcania polskiego systemu podatkowego w taki, który mógłby cechować się zgodnością z niemal wszystkimi wspomnianymi zasadami. Przykładem niech będzie przedstawiona w 1998 r. przez Ministerstwo Finansów tzw. Biała Księga Podatków<sup>8</sup>. Zawarto w niej propozycje całościowej reformy systemu podatkowego, rozłożonej w dość krótkim czasie, a dotyczyć miały w szczególności istotnych zmian w obrębie podatków bezpośrednich przy jednoczesnej synchronizacji z odpowiednimi zmianami w zakresie podatków pośrednich, których dostosowanie do wymogów Unii Europejskiej jest warunkiem *sine qua non* integracji Polski z tą wspólnotą. Należy tu podkreślić podstawową propozycję dotyczącą objęcia jednym aktem prawnym dochodów osób fizycznych i prawnych oraz wprowadzenia jednolitej stawki podatkowej i uproszczenie konstrukcji podatku dochodowego poprzez eliminację wielu ulg i zwolnień podatkowych. Zamierzeniem autorów było opodatkowanie dochodów podmiotów gospodarczych niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej i źródeł przychodów. Dotyczyć to miało również działalności dużych gospodarstw rolnych. Zakładano opodatkowanie zysków kapitałowych osób fizycznych, natomiast małym przedsiębiorstwom proponowano prosty system opodatkowania na zasadach zryczałtowanych.

Wielkim echem w gremiach politycznych i ekonomicznych odbił się projekt stopniowego zastąpienia progresji w PIT poprzez wprowadzenie liniowej stawki opodatkowania, która docelowo zrównywała się ze stawką w podatku CIT i miała wynosić 22% przy jednoczesnym zlikwidowaniu szeregu ulg i podniesieniu kwoty wolnej od opodatkowania do poziomu 75–80% płacy minimalnej. Miało to na celu zmniejszenie efektywnego obciążenia podatników o niskich i średnich dochodach przy utrzymaniu dochodów budżetowych na odpowiednim poziomie. Znaczące zmniejszenie stawki CIT skutkowało w zamierzeniach autorów wyraźnym pobudzeniem przedsiębiorstw do inwestowania, a tym samym tworzenia miejsc pracy. Dodatkowym, istotnym powodem było, że stawki CIT nie mogą być znacząco i trwale wyższe niż stawki PIT. Występowanie takiego zróżnicowania skłaniałoby przedsiębiorców do fikcyjnego przerzucania części dochodów z działalności gospodarczej do niżej opodatkowanego PIT. Likwidacja ulg, tzn. zwolnień i odliczeń miała umożliwić rozszerzenie bazy podatkowej. Należy podkreślić, że eliminacja ulg podatkowych winna była doprowadzić do jednolitego traktowania różnych źródeł przychodów i kierunków działalności, a równocześnie poprzez dostarczenie dodatkowych wpływów do budżetu miała sfinansować ubytki wywołane radykalną obniż-

<sup>8</sup> Biała Księga Podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998.

ką stawek oraz proponowanym podwyższeniem kwoty wolnej od podatku dochodowego<sup>9</sup>.

Zaprezentowana wówczas propozycja reform podatkowych była także wyrazem konieczności dostosowania polskiego systemu podatkowego do dyrektyw Wspólnoty Europejskiej, zwłaszcza w zakresie podatków pośrednich, tj. VAT i podatku akcyzowego. Praktyka fiskalna krajów o dużym doświadczeniu w omawianej materii wskazuje na wyższość podatków pośrednich, z reguły, choć nie zawsze powiązanych z konsumpcją, nad podatkami bezpośrednimi, obciążającymi dochody i majątek podatnika. Podatki pośrednie są łatwiejsze do wyegzekwowania, bardziej wydajne i powszechne, a co ważne – z małymi wyjątkami – neutralne dla funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Ponadto ograniczają pole do nadużyć, manipulacji i interpretacji, nie osłabiają motywacji do powiększania dochodów i kapitału, a więc są bardziej prorozwojowe, choć dostrzec należy inflacyjenne oddziaływanie tych podatków. Nie bez znaczenia jest także występowanie, zwłaszcza w podatku VAT, efektu tzw. znieczulenia podatkowego, przejawiającego się w tym, że firmy bez specjalnych oporów płacą ten podatek, gdyż cechuje je wysoki stopień przerzucalności na konsumentów finalnych, ci natomiast nie zdają sobie często z tego sprawy, bowiem podatek jest wliczony w cenę towarów lub usług<sup>10</sup>.

Trzeba jednak tu przytoczyć często pojawiający się pogląd, że VAT jest w większym stopniu uzależniony od wahań koniunktury gospodarczej aniżeli podatek CIT, bowiem w sytuacji CIT-u istnieje więcej możliwości ograniczania dochodów firm, m.in. poprzez redukcję kosztów<sup>11</sup>. Można zatem stwierdzić, że o ile w okresie wzrostu gospodarczego elastyczność podatku VAT jest zaletą przyczyniając się do wzrostu wpływów budżetowych, o tyle w czasie dekoniunktury gospodarczej przyczyni się do spadku wpływów podatkowych. Zjawisko to potwierdzają w Polsce dane empiryczne. Wskaźnik korelacji dochodów z podatku CIT i wielkości PKB oraz dochodów z tytułu tego podatku i popytu konsumpcyjnego w latach 1995–2000 był niższy aniżeli w przypadku VAT i wyniósł odpowiednio 0,98858 i 0,98924 dla CIT oraz 0,99453 i 0,99538 dla VAT<sup>12</sup>.

Nie sposób jednak zaznaczyć, iż przytoczone wcześniej zalety VAT dotyczą przypadku, gdy został on skonstruowany właściwie, przy dopełnieniu zasady rzetelności w stanowieniu prawa. Niestety w Polsce bywa z tym różnie, zatem jakość przepisów prawnych pozostawia wiele do życzenia, czyniąc często okazję do nadużyć gospodarczych przy wykorzystaniu mechanizmu podatku VAT,

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 63–70.

<sup>10</sup> A. Suska, *Podatek od towarów i usług*, Warszawa 1999, s. 16.

<sup>11</sup> J. Sokołowski, *Podatki bezpośrednie czy pośrednie?* „Prace Naukowe AE we Wrocławiu” 1993, s. 86.

<sup>12</sup> H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 123.

które to nadużycia w odczuciu społecznym przypisują temu podatkowi znamiona kryminogenności, a afery z nim związane określane są medialnym terminem „vatgate”. Pamiętać tu należy, że nie wynika to z istoty samej idei VAT, lecz kultury prawnej władzy ustawodawczej, wypaczającej mechanizm VAT-u poprzez komplikowanie go dodatkowymi systemami zwolnień, czy mnożeniem stawek i reguł ich stosowania. Są także poglądy, iż bardziej sprawiedliwe wydaje się być opodatkowanie bezpośrednie ze względu na trudniejszą przeczulność i bardziej mierzalny ciężar podatkowy<sup>13</sup>.

W Polsce, podobnie jak w UE udział podatków pośrednich w dochodach podatkowych jest wysoki i rośnie systematycznie od roku 1994 (por. tab. 1).

Powyższe stwierdzenia wskazują na fakt ciągłej potrzeby uczynienia polskiego systemu podatkowego lepszym, bardziej przyjaznym dla podatników i przedsiębiorców, aby oddziaływał on w sposób najbardziej optymalny na gospodarkę. Dobrą okazją do tego może, a wręcz powinna być przewidywana na 2004 r. integracja Polski z Unią Europejską. Układ Europejski z 1991 r. zobowiązuje Polskę do zbliżania jej obecnego ustawodawstwa do ustawodawstwa istniejącego w UE. Harmonizacja naszego systemu trwa już od dawna, lecz wciąż wiele jest do zrobienia, także w sferze podatków. Proces dostosowawczy w zakresie systemu podatkowego Polski do standardów Unii Europejskiej winien być okazją do weryfikacji polskiego prawa podatkowego dla lepszego funkcjonowania systemu jako całości oraz zwiększania jego skuteczne działanie dla zapewnienia stabilności wpływów budżetowych. Harmonizacja polskiego systemu fiskalnego z systemami krajów UE nie może być celem samym w sobie, lecz ma stworzyć warunki dla wzrostu i rozwoju gospodarki Polski w długim horyzoncie czasowym. Należy zatem wykorzystać szanse, by odnieść korzyści z integracji Polski z UE, a wyeliminować istniejące wady i potencjalne zagrożenia celem uniknięcia zbyt wysokich kosztów społeczno-gospodarczych.

Mówiąc o Unii Europejskiej nie sposób krótko nie scharakteryzować systemów podatkowych w niej obowiązujących, by mieć pogląd do jakich struktur i z czym zmierzamy. Warto podkreślić tu słowo „systemów”, a nie „systemu”, bowiem zasadniczo rzecz ujmując nie mamy do czynienia w UE z jednolitym systemem podatkowym wspólnym dla wszystkich krajów „15”.

Wprawdzie zlikwidowano bariery celne, ograniczenia w obrocie towarami i świadczeniu usług, w przepływie kapitałów i siły roboczej, ujednolicono standardy oraz dokonano harmonizacji prawa w zakresie produkcji, jednak pozostawiono na tym jednolitym rynku niejednolity system podatkowy<sup>14</sup>. Duże znaczenie dla tej krótkiej charakterystyki ma podział podatków na

<sup>13</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 144.

<sup>14</sup> K. Niklewicz, *UE wraca do debaty o podatkach*, „Gazeta Wyborcza”, 6.06.2002, www.wyborcza.pl.

Tabela 1

## Dochody podatkowe budżetu państwa w latach 2001–2003

	2001 (wykonanie)		2002 (ustawa)		2003 (założenia)	
	(mln zł)	(%)	(mln zł)	(%)	(mln zł)	(%)
Dochody podatkowe	123 161,8	100,0	135 177,7	100,0	139 676,1	100,0
1. Podatki pośrednie	82 422,9	66,922	91 324,5	67,558	95 994,5	68,726
a) podatek od towarów i usług (VAT)	52 893,1	42,946	58 050,9	42,944	61 716,6	44,185
b) podatek akcyzowy	28 860,5	23,432	32 493,6	24,037	33 517,9	23,996
c) podatek od gier	669,4	0,0054	780,0	0,0057	760,0	0,0054
2. Podatek od osób prawnych (CIT)	13 219,7	10,733	13 833,8	10,233	13 780,4	9,865
3. Podatek od osób fizycznych (PIT)	23 444,2	19,035	26 540,4	19,633	26 717,6	19,128
4. Podatki zniesione	14,5	0,0001	–	–	–	–
5. Cło	4 060,5	3,296	3 479,0	2,573	3 183,6	2,279

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów RP, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl).

pośrednie i bezpośrednie<sup>15</sup>. O ile w zakresie podatków pośrednich, zwłaszcza VAT można mówić o daleko zaawansowanym stopniu harmonizacji, mimo występowania różnic w samej konstrukcji tychże podatków w poszczególnych krajach, o tyle w zasadzie nie istnieje w odniesieniu do podatków bezpośrednich ich wspólny system lub ujednoczenie.

W krajach UE podatek VAT oraz podatek akcyzowy są stosowane powszechnie, jako wydajne źródło podatkowych przychodów budżetowych. Proces harmonizacji tych podatków w UE wymusił Traktat Rzymski z 1957 r., a szczegóły tego procesu zapisane są w 20 dyrektywach, z których chyba najbardziej znaną jest tzw. Szósta Dyrektywa VAT. Na mocy dyrektyw wszystkie państwa UE zastąpiły stosowane wielofazowe podatki kaskadowe, podatkiem od wartości dodanej. Następnie dokonywano ujednoczania tego podatku w ramach Wspólnoty. Określono m.in. maksymalny poziom stawki podstawowej w tym podatku na 15% oraz stawki obniżonej na minimum 5%, jak również ustalono metody upraszczające stosowanie VAT. Wiele wskazuje, że proces harmonizacji VAT w UE będzie kontynuowany.

Jeżeli zaś chodzi o podatki akcyzowe, ustalono że harmonizacją objęte będą akcyzy na oleje mineralne, wyroby tytoniowe i alkoholowe. Dla innych wyrobów zasady ich opodatkowania pozostawiono w gestii poszczególnych krajów Wspólnoty. Trzeba tu dodać, że nie określono wspólnych stawek akcyz dla danych wyrobów, ograniczając się jedynie do ustalenia ich wartości minimalnych. Rozważa się natomiast obowiązkowe objęcie akcyzą kawy, herbaty i cukru.

W zakresie podatków bezpośrednich proces harmonizacji jest ciągle w fazie początkowej i to poszczególne państwa UE decydują o kształcie krajowych systemów podatkowych. Traktat z Maastricht wyraźnie stwierdza, że ujednoczaniu powinny podlegać uregulowania prawne wywierające bezpośredni wpływ na funkcjonowanie Rynku Wewnętrznego<sup>16</sup>. Należy stwierdzić, że podatki dochodowe cechuje wiele podobieństw konstrukcyjnych, jednak kolokwialnie rzecz ujmując, „diabeł tkwi w szczegółach”, co oznacza często duże zróżnicowanie szczegółowych rozwiązań.

Podatek od dochodów osobistych (PIT) we wszystkich państwach UE to podatek progresywny i obecnie w ogóle nie ma planów jego ujednoczania w ramach Wspólnoty, pozostawiając krajom Unii swobodę w realizacji własnych celów społecznych i gospodarczych.

Także zróżnicowanie stawek CIT jest znaczne w poszczególnych krajach Unii. Konsekwentne obniżanie tzw. podatku korporacyjnego, co można

<sup>15</sup> Podział ten zależy od kryterium nominalnego źródła podatku, przy czym podatki pośrednie cechuje niepokrywanie się nominalnego źródła podatku z realnym, zaś w przypadku podatków bezpośrednich źródła te się pokrywają. Por. G. Szczerkowski, *Polski system...*, s. 19.

<sup>16</sup> *Traktat z Maastricht*. Dokumentacja Europejska, s. 86.



zaobserwować w ostatnich latach, przekształciło się wręcz w „wyścig podatkowy” pomiędzy krajami UE. Po wprowadzeniu euro podatek stał się jedną z ostatnich zależnych tylko od narodowych rządów i parlamentów „zmiennych gospodarczych”, które mogą zachęcić inwestorów do danego kraju. Istotne jest, że państwa Wspólnoty różnią także podstawy do ich obliczania poprzez stosowanie zróżnicowanych systemów księgowania, odmienne traktowanie zysków kapitałowych, czy poprzez stosowanie różnych definicji amortyzacji itp. Niektórzy ekonomiści są zdania, że taka konkurencja w obrębie podatków między państwami jest korzystna dla gospodarki, gdyż doprowadziła do stopniowej obniżki podatków na obszarze UE. Podatek CIT stanowi 5 do 10% ogólnych wpływów podatkowych we Wspólnocie. Jego konsekwentne obniżanie przy równoczesnym wzroście wydatków budżetowych doprowadziło do wzrostu długu publicznego, zwiększenia opodatkowania osób fizycznych i obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne. Jak oblicza Centre for European Policy Studies (CEPS), w latach 1981–96 r. faktyczne obciążenie podatkowe pracowników wzrosło z 35 do 42%<sup>17</sup>.

W odniesieniu do podatków dochodowych od osób prawnych w dyrektywach unijnych mówi się o stworzeniu jednakowych warunków funkcjonowania przedsiębiorstw w aspekcie podatkowym, zwłaszcza gdy te przedsiębiorstwa działają w różnych państwach UE jednocześnie. Dyrektywy wspominają o wspólnym systemie podatkowym w relacji do spółek-matek i spółek-córek w różnych krajach Unii, zwłaszcza jeśli wiąże się to z wypłatą dywidend i uniknięciem zjawiska podwójnego opodatkowania. Spełniając określone warunki stosuje się tu metodę wyłączenia dochodu bądź metodę kredytu podatkowego<sup>18</sup>. Także dyrektywy UE określają wspólny system podatkowy dla przypadku fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zamiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw Unii. Szczególnego podkreślenia wymaga sprawa eliminowania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych, w tym eliminacja niekorzystnego zjawiska *transfer pricing*, którego problematykę porusza Konwencja Arbitrażowa z 1990 r. Przygotowano także projekty dyrektyw dotyczące sposobu pokrywania strat zakładów i spółek-córek oraz wspólnego systemu opodatkowania odsetek i należności licencyjnych<sup>19</sup>.

Ważnym wydarzeniem w historii UE w aspekcie harmonizacji podatków był Raport Komisji Rudinga z 1992 r., który miał odpowiedzieć na pytanie, czy różnice pomiędzy systemami podatkowymi krajów Wspólnoty powodują nieprawidłowości w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego, oddziałują na konkurencję i alokację zasobów inwestycyjnych. Stwierdzono, że istniejące

<sup>17</sup> K. Niklewicz, *UE wraca...*

<sup>18</sup> B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 25.

<sup>19</sup> *Ibidem*, s. 61.

różnice w podatku CIT wywierają negatywny wpływ na nieskrępowany przepływ dochodów i kapitałów. Pierwszym krokiem dla eliminacji barier miało być określenie minimalnej stawki w podatku CIT i ujednoczenie podstawy opodatkowania. Identyfikacja barier dla swobodnej działalności gospodarczej oraz środki zaradcze przedstawione w powyższym raporcie nie skłoniły poszczególnych państw Wspólnoty do realizacji zaleceń Komisji Rudinga. Trzeba wiedzieć, że w przypadku MSP brak wprawy i zdolności przebiccia się przez kilka (lub kilkanaście) gąszczy przepisów oznacza najczęściej podwójne opodatkowanie, tj. niepotrzebne straty. Jak obliczyli Karel Lanoo i Mattias Levin, dwaj ekonomiści z CEPS, ponoszone przez przedsiębiorstwa koszty dostosowania się do odrębnych, narodowych przepisów osiągają poziom nawet 2–4% wartości podatku, zaś w skali całej UE – od 4 do 8,6 mld euro, co jako poważny problem sygnalizował Raport Rudinga<sup>20</sup>.

Być może przełomem w aspekcie ujednoczania systemu podatkowego UE będzie próba harmonizacji w zakresie podatku CIT ponowiona w czerwcu 2002 r. w oficjalnym dokumencie Komisji Europejskiej, tzw. *communiqué*. Jest to ważne nie tylko dla krajów „15”, ale również dla Polski jako potencjalnego członka UE, bowiem może przesądzić w nieodległym czasie, do jakiej postaci systemu podatkowego dąży Wspólnota Europejska, a tym samym czego się Polska może spodziewać w jej strukturach i wobec tego, jakie kroki powinna już dziś zacząć podejmować, planując bądź dokonując zmian w prawie czy systemie podatkowym. Powyższa problematyka nie jest już dla UE żadnym *novum*. Przewodniczący Komisji Romano Prodi w Parlamencie Europejskim wezwał wręcz do wprowadzenia europodatku nakładanego przez unijne instytucje, co może oznaczać sygnał do rozpoczęcia długotrwałego procesu reform, które mogą trwać nawet kilka lat. Zamiarem autorów jednolitego rynku było, by granice nie grały roli przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych, lecz pozostawienie 15 odrębnych systemów podatkowych powoduje, że wiele firm chce inwestować w ramach UE tam, gdzie jest najlepszy reżim podatkowy, a nie najniższe koszty pracy, co zniechęca rządy do reform strukturalnych. Ponadto firmy w większym stopniu przeznaczają czas na wyszukiwanie ulg, rajów i bonusów podatkowych, na czym cierpi rzeczywista innowacyjność związana z produkcją czy świadczeniem usług<sup>21</sup>.

Ewentualna reforma powinna być ukierunkowana w stronę uproszczenia zasad naliczania podatku i jego późniejszego odprowadzania. Zredukowałoby to u przedsiębiorców gros kosztów i do pewnego stopnia ograniczyło „konkurencję podatkową”. Brane są pod uwagę dwa warianty rozwiązania problemu:

<sup>20</sup> K. Niklewicz, *UE wraca...*

<sup>21</sup> *Ibidem*.

1) określenie wspólnej podstawy obliczania CIT, zwanej CBT (ang. Common Base Taxation). Taka podstawa powstanie, gdy kraje Unii ujednoczą obliczania dochodów przedsiębiorstwa, (np. wspólny standard dla amortyzacji, rezerw, zapasów itp.). Bardzo prawdopodobne, że takie wspólne reguły powstaną, a do 2005 r. działające we Wspólnocie firmy powinny przejść na Międzynarodowy Standard Księgowania (IAS). Z uwagi na to, że niektóre państwa mogłyby się czuć poszkodowane przez stworzenie CBT, towarzyszyć musiałaby mu umowa o proporcjonalnym podziale wpływów podatkowych pomiędzy poszczególne państwa UE, w których dana firma funkcjonuje.

2) opodatkowanie państwa macierzystego, zwane HST (ang. Home State Taxation). Ten wariant harmonizacji jest prostszy, bowiem we wszystkich państwach, w których przedsiębiorstwo działa, jego podatek byłby obliczany od podstawy funkcjonującej w „państwie macierzystym”, czyli tam, gdzie jest zarejestrowana spółka-matka. W dłuższym okresie doprowadziłoby to do naturalnej unifikacji sposobów wyznaczenia podstaw opodatkowania, a więc miałyby ten sam efekt co CBT. Rzecz jasna, także w wypadku HST musiałby powstać system proporcjonalnego dzielenia się wpływami z podatków<sup>22</sup>.

Wprowadzenie jednej podstawy opodatkowania może znacznie wpłynąć na transparentność podejmowania decyzji o inwestycjach, ograniczyć przypadki podwójnego opodatkowania oraz praktykę *transfer pricing*, jak również zmniejszyć koszty administracyjne.

W ostatnim czasie możemy zaobserwować w Polsce kolejne, istotne zmiany w przepisach prawa podatkowego. Zdaniem rządu mają się one przyczynić do pobudzenia wzrostu gospodarczego poprzez uproszczenie procedur podatkowych określonych w ordynacji podatkowej, ułatwień w zakresie stosowania CIT, PIT oraz VAT, tak aby system podatkowy zachęcał do podejmowania przedsięwzięć gospodarczych, by stał się bardziej przyjazny dla uczciwego podatnika. Z drugiej zaś strony z większą determinacją mają być ścigane i karane nadużycia w obrębie podatków. Czy zmiany te zaowocują zbliżeniem się polskiego systemu podatkowego do spełnienia zasad podatkowych, czas pokaże. Ważne jest jednak to, aby nasz system był w miarę sprawny i nowoczesny, gdyż wówczas łatwiejsza będzie integracja Polski z Unią Europejską. Dążenie Polski do integracji nie wymaga wysokiego stopnia harmonizacji w zakresie PIT czy CIT, lecz konieczne jest dostosowanie unormowań w obszarze międzynarodowego prawa podatkowego, np. dotyczącego unikania podwójnego opodatkowania oraz w zakresie VAT i podatku akcyzowego. Dostosowanie polskiego systemu podatkowego do uregulowań podatkowych obowiązujących we

<sup>22</sup> *Ibidem*.

Wspólnocie Europejskiej może przyczynić się do ograniczenia, a nawet wyeliminowania negatywnych zjawisk życia gospodarczego takich jak transfer zysków, podwójne opodatkowanie dochodów czy pranie brudnych pieniędzy.

Jednak Polska już dziś może zastanawiać się nad nowymi koncepcjami rozpatrywanymi obecnie w Unii Europejskiej bądź opracowywać własne projekty zoptymalizowania systemu podatkowego, np. poprzez zastąpienie podatku CIT niskim 1–2 proc. podatkiem przychodowym, który wyeliminowałby problemy związane z określaniem kosztów uzyskania przychodów, a następnie jako pełnoprawny członek UE zaproponować je pozostałym krajom, jako element docelowy ujednoliconego systemu podatkowego obowiązującego w całej Wspólnocie Europejskiej. Trzeba już dziś myśleć o realizacji celu, który wyznaczyła sobie niedawno w USA Narodowa Komisja ds. Wzrostu Gospodarczego i Reformy Podatkowej, który brzmi następująco: „Celem polityki podatkowej jest wzrost dochodu, a nie redystrybucja dobrobytu”.

*Michał Sosnowski*

#### CHANGES IN THE POLISH TAX SYSTEM IN THE PERSPECTIVE OF INTEGRATION WITH THE EUROPEAN UNION

The article analyses trends of changes in the Polish tax system against the background of earlier experience and in the perspective of Poland's integration with the European Union. An attempt was made to assess the tax system, present certain proposals of its upgrading aimed at supporting the country's social and economic growth, as well as define the scope of possible changes, which are determined by legal regulations observed in the EU. The author presents simultaneously current proposals concerning harmonisation of tax systems in the EU countries.