

Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE - zarys problemu¹

Podatki są jednym z głównych instrumentów prowadzenia polityki gospodarczej. Niektóre państwa dokonują obecnie redystrybucji około połowy dochodu narodowego przy wykorzystaniu podatków. Znaczenie oddziaływania podatków na gospodarkę jest więc nie do przecenienia. Jednocześnie gospodarki krajów tworzących Unię Europejską osiągnęły znaczny stopień integracji. W ramach tego ugrupowania gospodarczego miała bowiem miejsce ewolucja od unii celnej do unii monetarno-ekonomicznej. W tej sytuacji postępom integracji gospodarczej musiały towarzyszyć dostosowania w sferze podatkowej.

Harmonizacja podatkowa w ugrupowaniu integracyjnym polega na eliminowaniu różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich. Harmonizacja nie oznacza ujednolicenia systemów podatkowych nawet w przypadku bardzo zaawansowanych form integracji. Chodzi jedynie o wyeliminowanie tych różnic, których usunięcie jest istotne dla połączenia gospodarek członków ugrupowania integracyjnego. Harmonizacja podatkowa jest procesem ściśle podporządkowanym realizacji określonych celów międzynarodowej integracji gospodarczej. Służy przede wszystkim poprawie efektywności alokacji zasobów pomiędzy krajami członkowskimi. Z drugiej strony państwa na dużą skalę dokonują redystrybucji dochodu narodowego za pośrednictwem podatków. Dlatego wprowadzanie nawet drobnych zmian do systemów podatkowych państw należących do ugrupowania integracyjnego musi mieć wpływ na warunki gospodarowania na ich terytorium. W tej sytuacji zmiany zwiększające efektywność alokacji w skali całej Unii mogą wywołać na tyle istotne zaburzenia w funkcjonowaniu gospodarek państw członkowskich, iż efekt netto dla ich dobrobytu będzie negatywny.

Celem niniejszej pracy jest analiza związków pomiędzy harmonizacją podatkową i integracją gospodarczą krajów Unii Europejskiej. Przedmiotem badań są nie tylko przesłanki teoretyczne i powiązania formalne ale również efekty ekonomiczne harmonizacji podatkowej. Autor stara się ocenić proces harmonizacji podatkowej z punktu widzenia zarówno celów

¹ Niniejszy artykuł stanowi skróconą prezentację części wyników badań zrealizowanych przez autora w ramach prac nad rozprawą doktorską pt. *Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE*.

integracji krajów UE jak i wpływu tego procesu na warunki gospodarowania w krajach członkowskich. W związku z tym należało odpowiedzieć między innymi na następujące pytania:

- I. Czy korzyści związane z harmonizacją podatkową przewyższyły koszty związane z tym procesem?
- II. Jaki jest optymalny zakres harmonizacji podatkowej z punktu widzenia celów integracji gospodarek członków.

Korzyści związane z harmonizacją podatkową przewyższyły koszty związane z tym procesem. Brak jest empirycznych danych wskazujących na negatywny wpływ wprowadzenia podatku VAT w krajach członkowskich na ich dobrobyt. Z kolei rozszerzenie zakresu stosowania podatku od wartości dokonanej w związku z wyposażeniem UE w dochody własne było w ogóle pozbawione znaczenia makroekonomicznego. Jednocześnie, chociaż brakuje precyzyjnych szacunków, nie ulega wątpliwości, że wyeliminowanie ukrytego subsydiowania poprzez podatki eksportu, jak również jego nadmiernego opodatkowania w niektórych sytuacjach przyczyniło się do ukształtowania wymiany wewnątrz Unii zgodnie z układem kosztów komparatywnych. Tym samym zwiększyło efektywność alokacji zasobów między jej członkami.

Natomiast oszacowano zarówno korzyści jak i koszty zmiany sposobu poboru podatku VAT w wymianie międzynarodowej z chwilą utworzenia jednolitego rynku. Zmiana sposobu poboru podatku umożliwiła wyeliminowanie dodatkowych kosztów ponoszonych przez przedsiębiorców biorących udział w wymianie międzynarodowej w postaci kosztów sporządzania dokumentacji celnej, kosztów opóźnień na granicach. Wielkość korzyści z tego tytułu oszacowano na 6043 mln euro w pierwszym roku funkcjonowania nowego systemu². Wprowadzenie zaś przejściowego systemu podatku VAT zmniejszyło łączny PKB krajów członkowskich o 132 mln euro³. Zestawienie tych dwóch wielkości świadczy o pozytywnym per saldo wpływie harmonizacji podatkowej na dobrobyt Unii jako całości. Według innych badań ograniczona harmonizacja podatku VAT polegająca na wprowadzeniu stawek minimalnych powinna nieznacznie ale zwiększyć dobrobyt czterech największych krajów członkowskich w latach 1993-1999 o 0.06%⁴.

² *Single Market Review: Customs and fiscal formalities at frontiers* vol . 3, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1997, s. 89-90

³ H. Fehr, Ch. Rosenberg, W. Wiegard, *Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization Europe. A Computable General Equilibrium Analysis*, Springer-Verlag, Berlin-Heidelberg-New York-Tokyo, 1995, s. 168.

⁴ P. Roberti, M. Visaggio, *Fiscal Adjustments between Fiscal Harmonization and the Maastricht Convergence Criteri* [w:] M. Baldassarri, P. Roberti [ed.] *Fiscal Problems in the Single-Market Europe*, St Martin's Press, SIPI, Rome, 1992, s. 281.

Harmonizacja podatków bezpośrednich powinna być intensyfikowana. W szczególności poprzez ujednoczenie podstawy opodatkowania przedsiębiorstw. Natomiast w zakresie podatków pośrednich konieczne jest doskonalenie istniejących rozwiązań. Z podporządkowania celom integracji gospodarczej krajów UE wynika, że w raz ze zmianą tych celów powinien zmieniać się zakres harmonizacji podatkowej. Utworzeniu Unii Gospodarczej i Walutowej przez kraje UE nie towarzyszyły istotne dostosowania w sferze podatkowej z wyjątkiem koordynacji opodatkowania oszczędności. W kontekście integracji walutowej należy rozważyć celowość i możliwość przeprowadzenia dalszej harmonizacji podatków pośrednich. Wprowadzenie wspólnej waluty zwiększyło bowiem skalę wymiany w ramach ruchu pasażerskiego. Przed powstaniem Unii Gospodarczej i Walutowej konieczność wymiany waluty oraz koszty i ryzyko z tym związane powstrzymywały często przed dokonywaniem zakupów za granicą. Wyeliminowanie kosztów transakcyjnych i pełna transparentność cen sprzyjały zaś rozwojowi turystyki handlowej. Z drugiej strony zmiana zasad opodatkowania wymiany handlowej związana z utworzeniem jednolitego rynku pozwoliła wyeliminować jedynie 2/3 kosztów poboru podatku VAT ponoszonych przez eksporterów i importerów. W dalszym ciągu podmioty biorące udział w wymianie wewnątrz Unii ponoszą z tego powodu dodatkowe koszty rzędu 0.3% wartości tej wymiany. Jedyną rzeczywistą alternatywę w stosunku do obecnych zasad opodatkowania wymiany handlowej stanowi system oparty w całości na zasadzie państwa pochodzenia. Warunkiem przyjęcia takiego rozwiązania jest dalsze ujednoczenie stawek podatku VAT stosowanego przez kraje członkowskie. W innym przypadku wprowadzenie opodatkowania w państwie pochodzenia spowodowałoby istotne zaburzenia w wymianie wewnątrz Unii. Jednak z badań wynika, że ujednoczenie stawek podatku od wartości dodanej zmniejszyłoby PKB czterech największych krajów członkowskich łącznie o 0.57% w latach 1993-1999⁵. W tej sytuacji wydaje się, że w przyszłości kraje UE powinny iść w kierunku doskonalenia istniejącego systemu, gdyż koszty wprowadzenia całkiem nowego mogą być znacznie wyższe niż potencjalne korzyści. Konieczne jest również doskonalenie rozwiązań w zakresie opodatkowania akcyzami. Ich zróżnicowanie pomiędzy krajami zniekształca warunki konkurencji na jednolitym rynku europejskim i zjawisko to narasta. Głównym problemem jest wysokość stawek minimalnych określonych przez prawo europejskie. Są one określane kwotowo i w wyniku inflacji ich wartość realna nieustannie zmniejsza się. W sytuacji, gdy stawka podatku akcyzowego np. na benzynę bezołowiową, w kraju stosującym najniższe obciążenia jest wyższa niż minimum

⁵*Ibidem*, s. 283.

określone prawem europejskim, regulacje dotyczące stawek minimalnych częściowo przestają spełniać swoją funkcję. Dlatego konieczne jest wprowadzenie mechanizmu automatycznej indeksacji wysokości stawek minimalnych podatków akcyzowych w krajach UE. Jednocześnie wydaje się niezbędne rozważanie podwyżki tych stawek do poziomu ograniczającego zniekształcenia na jednolitym rynku europejskim.

Przede wszystkim w związku z utworzeniem UGW harmonizacja podatkowa powinna w większym stopniu objąć podatki bezpośrednie, w szczególności podatki od przedsiębiorstw. Jednym z elementów unii monetarnej jest swoboda przepływu kapitału. Pełną liberalizację przepływów kapitałowych przeprowadzono w Unii na początku lat 90.tych w związku z realizacją programu jednolitego rynku europejskiego. Już wtedy różnice w wysokości opodatkowania sprawiały, iż kapitał nie kierował się do tych krajów, w których jest najefektywniej wykorzystywany, lecz tam gdzie są najniższe podatki. Jednak wraz wprowadzeniem wspólnej waluty jeszcze bardziej zwiększyła się mobilność kapitału w układzie międzynarodowym. Wzrosło znaczenie różnic w wysokości opodatkowania między krajami. Na przepływy kapitałowe między krajami wpływ wywiera zwłaszcza podatek dochodowy od zysków przedsiębiorstw. Harmonizacja opodatkowania przedsiębiorstw zasadniczo może polegać na ujednoczeniu wysokości podatku od przedsiębiorstw stosowanego przez kraje członkowskie albo na ujednoczeniu jedynie podstawy opodatkowania. Główną przesłanką harmonizacji podatku od przedsiębiorstw jest hipoteza konkurencji podatkowej. Według niej w związku z rosnącą mobilnością kapitału wewnątrz UGW kraje do niej należące mogą brać udział w swoistej licytacji na obniżki podatków. Polega ona tym, że poszczególne kraje obniżają podatki w celu przyciągnięcia nowych inwestycji. Przy czym reakcją na decyzję danego kraju w tym zakresie są jeszcze dalej idące obniżki pozostałych krajów. Rozwiązaniem problemu może być ujednoczenie wysokości podatków od przedsiębiorstw w krajach UE. Realizacja postulatu unifikacji wysokości opodatkowania przedsiębiorstw oznacza w praktyce konieczność ujednoczenia przez poszczególne kraje nie tylko stawek podatkowych, lecz całej konstrukcji podatku. Prawie każdy element tego podatku ma bowiem wpływ na jego wysokość. Wydaje się to zbyt daleko idącą ingerencją w suwerenność krajów członkowskich, nie do zaakceptowania z punktu widzenia zasady subsydiarności. Dość powszechnie podważa się również racjonalność ekonomiczną ujednoczenia wysokości opodatkowania przedsiębiorstw w obrębie Unii Europejskiej. Z analiz wynika, że jeśli uwzględni się efektywny poziom obciążeń konkurencja podatkowa w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw może wystąpić jedynie między dużymi krajami członkowskimi położonymi w centrum kontynentu europejskiego. Natomiast

zjawisko to nie występuje między państwami położonymi centralnie i peryferyjnie w Unii Europejskiej. Dane statystyczne pokazują, że nie zaobserwowano w okresie ostatnich dwudziestu lat zjawiska wyścigu do dna (ang. *race to the bottom*) w zakresie efektywnych stawek podatkowych. W przypadku pierwszej grupy państw ustabilizował się poziom opodatkowania. W odniesieniu do państw położonych na obrzeżach Unii zaobserwowano wręcz zjawisko przeciwne, które można by określić mianem wyścigu efektywnych stawek podatkowych do szczytu (ang. *race to the top*). Chociaż stawki podatkowe w krajach położonych peryferyjnie były niższe niż w krajach położonych centralnie, to jednak rosły nieustannie w okresie 1985-1994. Uważa się, że zróżnicowanie poziomu efektywnego opodatkowania pomiędzy tymi dwiema grupami państw odzwierciedla działanie zjawiska aglomeracji. Produkcja w Europie koncentruje się w centralnej części kontynentu. Przedsiębiorcy lokując produkcję w pobliżu istniejących zakładów odnoszą określone korzyści w postaci niższych kosztów transportu, łatwiejszego przepływu wiedzy i *know-how*. Jednocześnie umieszczając produkcję w państwach europejskich położonych centralnie odnoszą korzyści związane z bliskością rynków zbytu. Dzięki tym korzyściom duże, położone „w jądrze” (ang. *core*) Europy kraje mogą nakładać wyższe podatki od przedsiębiorstw niż położone peryferyjnie państwa o relatywnie małych rozmiarach⁶.

Zróżnicowanie wysokości podatków między krajami znajduje więc uzasadnienie w różnicach dotyczących wielkości rynków, odległości od rynków zbytu. Pogląd ten dominuje aktualnie w nauce ekonomii i oznacza, że nie istnieje potrzeba całkowitego ujednoczenia konstrukcji podatku od przedsiębiorstw stosowanego przez kraje członkowskie UE. Natomiast bardzo wiele przemawia za przeprowadzeniem ograniczonej harmonizacji podatków od przedsiębiorstw polegającej na ujednoczeniu ich podstawy opodatkowania. Według najnowszych analiz ujednoczenie podstawy opodatkowania powinno w 2001 r. zwiększyć dobrobyt Unii jako całości per saldo o 0.16% PKB⁷. Należy zaznaczyć, że powyższe szacunki dotyczą jedynie efektów statycznych. Natomiast nie uwzględniają korzystnych efektów dynamicznych wynikających z poprawy efektywności inwestycji podejmowanych w skali całej Unii. Ujednoczenie podstawy opodatkowania zwiększyłoby bowiem przejrzystość decyzji dotyczących alokacji kapitału pomiędzy poszczególne kraje. Obecnie wysokość opodatkowania przedsiębiorstw w danym państwie zależy nie tylko od wysokości stawki podatkowej, ale również od sposobu określenia podstawy opodatkowania.

⁶ R. Baldwin, P. Krugman, *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*, The Graduate Institute of International Studies Geneva Working Paper 1/2001, Geneva, 200, s. 1-16

⁷ J. Jensen, P. Svensson, *Economic Effects of Tax Cooperation in an Enlarged European Union*, Brussels, 2004, s. 49

W rezultacie występują trudności z określeniem ile wynosi rzeczywiste, efektywne opodatkowanie inwestycji w różnych państwach, a tym samym z określeniem rentowności planowanych inwestycji po opodatkowaniu. Jeśli podstawa opodatkowania byłaby określona wszędzie w sposób jednakowy, to wysokość opodatkowania zależałaby jedynie od stawek podatkowych. Możliwość określenia w sposób jasny i jednoznaczny wysokości opodatkowania powinna przyczynić się do lepszego wykorzystania kapitału w UE i ściślejszej integracji rynków kapitałowych krajów członkowskich.

Bibliografia:

- Baldwin R., Krugman P., *Agglomeration, Integration and Tax Harmonization*, The Graduate Institute of International Studies Geneva Working Paper 1/2001, Geneva, 2001
- Fehr H., Rosenberg Ch., Wiegard W., *Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization Europe. A Computable General Equilibrium Analysis*, Springer-Verlag, Berlin-Heidelberg-New York-Tokyo, 1995,
- Jensen J., Svensson P., *Economic Effects of Tax Cooperation in an Enlarged European Union*, Brussels 2004,
- Roberti P., Visaggio M., *Fiscal Adjustments between Fiscal Harmonization and the Maastricht Convergence Criteri* [w:] M. Baldassarri, P. Roberti (ed.) *Fiscal Problems in the Single-Market Europe*, St Martin's Press, SIPI, Rome, 1992,
- Single Market Review: Customs and fiscal formalities at frontiers*, vol. 3, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 1997,