

## Studium Specjalne

# Reformy systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw

Maciej Grabowski

Marcin Tomalak

## STRESZCZENIE

Po około 15 latach od rozpoczęcia reform systemowych niemal wszystkie 27 krajów przyjęły trzy zasadnicze podatki charakterystyczne dla państw o gospodarkach rynkowych, tj. podatek od dochodów osobistych, podatek od zysków przedsiębiorstw i podatek od wartości dodanej. Występuje jednak wielka różnorodność szczegółowych rozwiązań, stawek, zwolnień, ulg i zakresu podmiotowego działania tych podatków w tych państwach. Warunek wstępny do ewentualnego dalszego usprawniania tego systemu jest jednak spełniony. W ostatnich latach wyraźna jest tendencja do zwiększania bazy podatkowej i zmniejszania najwyższych stawek podatków dochodowych. Nadal jednak występują poważne problemy z dalszym usprawnianiem funkcjonowania systemu podatkowego w wielu krajach regionu. Wydaje się, że najtrudniejszym zadaniem władz publicznych jest usprawnienie funkcjonowania systemu, zwiększenie jego przejrzystości i jednoznaczności oraz ograniczenie zjawisk patologicznych, a więc problemy wdrożeniowe. Dla niektórych krajów jest to problem bardzo istotny w szczególności w powiązaniu z tzw. quasi-podatkową działalnością w sferze zasobów energetycznych oraz wielkością gospodarki nieformalnej.

Rozdział składa się z wprowadzenia i czterech części. W pierwszej przedstawiono główne uwarunkowania i zasady ogólne prowadzonych reform systemów podatkowych. W części drugiej została dokonana analiza porównawcza wielkości dochodów publicznych w ujęciu historycznym – od początków transformacji do początku obecnego milenium, oraz pomiędzy krajami i grupami państw. Część trzecia poświęcona jest analizie samych zmian systemów podatkowych, a w części czwartej zarysowano główne problemy i wyzwania związane z dalszą reformą systemów podatkowych.

### 1. WPROWADZENIE<sup>1</sup>

Reforma sektora publicznego w krajach transformacji gospodarczej i społecznej przyciągała uwagę od samego początku tego procesu. Uważa się bowiem, że sprawność tego sektora współdecyduje o sukcesie transformacji. Adaptacja całego sektora publicznego do nowych lub zmienionych zadań wymaga odpowiedzi o sposób i formę ich finansowania. I tutaj pojawia się najczęściej zagadnienie reformy systemu podatkowego. Wydaje się jednak, że reforma podatków sama w sobie stanowi główną część procesu transformacji<sup>2</sup>, a sam cel fiskalny nie jest w tej reformie jedynym. Jest natomiast faktem, że zmiany własnościowe, budowanie instytucji demokratycznych, problemy stabilizacji makroekonomicznej czy polityka pieniężna przyciągały większą uwagę i były przedmiotem znacznie większej ilości analiz i dyskusji niż reforma podatkowa. Dla przykładu poświęca się jej jedną stronę w raporcie Banku Światowego podsumowującym dokonania transformacji<sup>3</sup> po dziesięciu latach.

Upadek systemu komunistycznego i transformacja w kierunku gospodarki rynkowej i porządku demokratycznego stwarzała wyjątkową sytuację dla przeprowadzenia reformy podatkowej.

<sup>1</sup> Niniejszy rozdział został opracowany w Instytucie Badań nad Gospodarką Rynkową pod kierunkiem dr Macieja Grabowskiego. Autorem części drugiej jest Marcin Tomalak. W pracach nad tym opracowaniem brali ponadto udział: Peter Golias z instytutu INEKO (Bratysława), Lech Wilkos z Uniwersytetu Warszawskiego i Michał Szczepkowski z SGH. Za współpracę przy gromadzeniu danych i informacji chciałbym podziękować: Anto Bajo i Michaela Pitarevic z Institute for Public Finance (Zagrzeb) i Laszlo Kallay z Institute for Economic Analysis (Budapest).

<sup>2</sup> Newbery, David (red.) (1995): Tax and benefit Reform in Central and Eastern Europe, CEPR, London

<sup>3</sup> por. Transition – the First Ten Years – analysis and lessons from Eastern Europe and the former Soviet Union, The World Bank, Washington 2002

Alokacja zasobów uprzednio była dokonywana za pomocą ręki publicznej i dlatego była daleka od optymalnej, a system bodźców był słaby lub nie występował. Transformacja oznacza również realokację zasobów i aktywów według potrzeb rynku. Nowy system podatkowy jest jednym z głównych elementów ram instytucjonalnych, które wpływają na decyzje inwestorów i gospodarstw domowych. Głęboka realokacja zasobów związana z transformacją dawała historyczną szansę, aby przeprowadzić reformę podatkową nie obciążoną bieżącymi interesami grupowymi czy sektorowymi.

Każda analiza reform systemów podatkowych w krajach byłego Związku Radzieckiego oraz w postsocjalistycznych krajach Europy Środkowo-Wschodniej wymaga poczynienia kilku uwag wstępnych.

Po pierwsze, solidna analiza powinna opierać się na rzetelnych danych liczbowych, a w przypadku analizy obejmującej dużą liczbę krajów i długi przekrój czasowy najważniejsze byłyby dane z jednego zweryfikowanego źródła. Problem danych jest szczególnie istotny dla pierwszych lat transformacji, gdzie szybkie zmiany instytucjonalne oraz słabość systemów sprawozdawczych i statystycznych powodowały, że część danych jest mało wiarygodna<sup>4</sup>. Oparcie się na danych IMF, jak przyznają sami autorzy raportów tej instytucji nie oznacza wyeliminowania tego problemu. Potwierdzają ten fakt pośrednio raporty IMF dotyczące przejrzystości finansów publicznych dotyczące wielu krajów analizowanego regionu<sup>5</sup>. W niniejszym raporcie wykorzystywano przede wszystkim dane z międzynarodowych instytucji finansowych, takich jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju. Obok tych źródeł korzystano z oficjalnych danych krajowych, danych Komisji Europejskiej, OECD, czy innych organizacji międzynarodowych. Korzystano również z wielu opracowań i publikacji tak wymienionych wyżej organizacji, jak i powstałych w niezależnych instytutach czy ośrodkach akademickich.

Po drugie, sam sposób funkcjonowania systemu podatkowego, a nawet szerzej sektora publicznego powoduje, że wiele danych jest trudno porównywalnych lub wręcz nieporównywalnych, na przykład sposób ujęcia zaległości podatkowych czy funkcjonowanie pozabudżetowych funduszy. Tutaj dodać należy jeszcze takie zjawiska jak niepieniężne transakcje rządów, czy regulacje, które zobowiązują firmy do świadczenia usług publicznych, albo transfery międzyrządowe. Problem rzeczywistego funkcjonowania systemów podatkowych, w których uznaniowość i często szerokie uprawnienia administracji do podejmowania decyzji jest równie ważny, jak same ramy formalne systemu podatkowego.

Po trzecie, brak przejrzystości systemów podatkowych (i stąd utrudniona analiza porównawcza) wywołany jest przez tzw. wydatki podatkowe (ang. *tax expenditures*). Dla niektórych krajów jest to problem bardzo istotny w szczególności w powiązaniu z tzw. quasi-podatkową działalnością w sferze dostępu i dystrybucji energetycznych zasobów naturalnych realizowaną przez firmy z sektora publicznego oraz brakiem liberalizacji cen energii. W naszej interpretacji oznacza to utracone przychody podatkowe.

Po czwarte wreszcie, z procesem przechodzenia z gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej powiązany jest znaczny wzrost sektora nieformalnego w gospodarce, który wymyka się nie tylko statystyce, ale również fiskusowi.

---

<sup>4</sup> por. Filer, R. i J. Hanousek, Research data from Transition Economies, w: *Transition* nr 13/3, May-June 2002

<sup>5</sup> por. raporty dostępne na stronach [www.imf.org](http://www.imf.org) a dotyczące oceny przestrzegania przez kraje standardów (Reports on Observance of Standards and Codes – ROSCs), w tym przede wszystkim standardów przejrzystości finansów publicznych i udostępniania danych.

Warto na wstępie również dodać, że sytuacja wyjściowa i gospodarcze cele strategiczne analizowanych krajów różniły się istotnie między sobą. Dla jednych kreowanie gospodarki otwartej na wymianę zagraniczną, liberalizacja cen, czy rozwój sektora prywatnego były od początku transformacji celami do jak najszybszego osiągnięcia, dla innych nawet jeśli pewne elementy z tych procesów były wprowadzane, to trudno po 13 latach nazwać, że te cele były rzeczywiście realizowane, na przykład w Turkmenistanie czy na Białorusi. Ma to znaczenie w dostosowaniu całego sektora publicznego do nowej sytuacji, potrzeb związanych z finansowaniem nowych zadań i sprawnością aparatu skarbowego, ale też ostatecznych celów reformy podatków. To odbiło się na kształcie samych systemów podatkowych, jak i na tempie ich zmiany. Wreszcie należy wskazać, że same uwarunkowania ustrojowe i polityczne wprowadzania reform podatkowych były bardzo od siebie różne w analizowanych 27 krajach. Z jednej strony można wskazać na państwo unitarne Węgry z jasno wytyczonym celem strategicznym – członkostwem w Unii Europejskiej i stosunkowo stabilnym parlamentarnym systemem demokratycznym, z drugiej federacyjną Rosję z silnym systemem prezydenckim, a wreszcie autonomiczny region Kosowo, w którym administracja ONZ wprowadzała całą reformę podatkową od zera. Wreszcie należy podkreślić, że naszym celem jest analiza reform systemów podatkowych – abstrahujemy więc o ile to możliwe od problemów fiskalnych, w szczególności związanych ze stroną wydatkową budżetów czy równoważenia finansów publicznych.

Dla ułatwienia prowadzenia analiz porównawczych 27 krajów zostało podzielonych na trzy grupy. Do pierwszej zaliczono 12 krajów WNP (w skrócie WNP), do drugiej 7 krajów bałkańskich, a do trzeciej 8 krajów, które stały się 1 maja 2004 roku członkami UE (w skrócie UE-8). Podział wynika głównie z odmiennych warunków, w których reformy podatków miały miejsce.

Raport składa się z czterech części. W części pierwszej przedstawiono główne uwarunkowania i zasady ogólne prowadzonych reform systemów podatkowych. W części drugiej została dokonana analiza porównawcza wielkości dochodów publicznych w ujęciu historycznym – od początków transformacji do początku obecnego milenium, oraz pomiędzy krajami i grupami państw. Zaprezentowano również zmiany struktur dochodów z różnych podatków. Rozdział trzeci poświęcony jest analizie samych zmian systemów podatkowych. W rozdziale czwartym zaprezentowano główne problemy i wyzwania związane z reformą systemów podatkowych. Zaliczono do nich wielkość gospodarki nieformalnej, opodatkowanie zasobów energetycznych oraz sprawność instytucjonalną. Raport zamyka podsumowanie i wnioski.

## **2. UWARUNKOWANIA REFORMY PODATKOWEJ W OKRESIE TRANSFORMACJI**

Transformacja przynosi zarówno wyjątkowe jak i uniwersalne uwarunkowania reformy podatkowej. W większości krajów nowy system gospodarczy wraz ze swoimi regulacjami i ramami prawnymi zastępował system poprzedni. Tworzenie w takich warunkach nowego systemu podatkowego oferuje możliwość prawidłowego wprowadzenia takiego systemu, który zapewnia neutralność i inne uniwersalne cechy dobrych podatków. Rozwiązania i przywileje podatkowe przekładają się na wartość i wielkość zaangażowanych aktywów w różne sektory czy lokalizacje. Reformy podatkowe mogą powodować zmiany wartości tych aktywów, co ma z reguły swoją wartość polityczną, co ogranicza możliwość reform w rozwiniętych gospodarkach rynkowych. Systemy w tych krajach nie mogą stanowić idealnego wzorca. W krajach o długiej tradycji demokratycznej proces tworzenia ram instytucjonalnych jest wynikiem debaty publicznej i procesu politycznego, co ma swoje dobre i słabe strony. Co najmniej w pierwszym okresie

transformacji grupy interesów nie były dobrze zorganizowane i ich wpływ na kształtowanie ram instytucjonalnych był ograniczony, a nawet bolesne reformy były akceptowane społecznie. To jedno z tych wyjątkowych uwarunkowań dla krajów transformujących się. Pozostałe specyficzne dla transformacji uwarunkowania są pokrótce omówione poniżej, choć każde z nich mogłoby być przedmiotem osobnego długiego artykułu. Przypominamy je, aby wskazać na niektóre argumenty podnoszone w dyskusji nad reformami podatkowymi i dla ukazania tych uwarunkowań<sup>6</sup>. Wskazują one na samą wysokość opodatkowania, jak i na kształt i sposób funkcjonowania systemu podatkowego.

#### **a) Wysokie finansowe potrzeby dla zbudowania infrastruktury niezbędnej do obsługi rynku**

Gospodarka rynkowa potrzebuje odpowiednich instytucji oraz infrastruktury. Nowe lub zredefiniowane instytucje wymagają znacznych nakładów na ich uruchomienie i funkcjonowanie. Przykładem mogą być urzędy pracy z nowymi zadaniami, nadzór nad monopolami czy giełda papierów wartościowych. Zdekapitalizowana infrastruktura techniczna, taka jak drogi, sieci telekomunikacyjne, czy energetyczna charakterystyczna dla większości krajów przechodzących transformację podwyższa koszty transakcyjne, i przez to ogranicza efektywne funkcjonowanie rynków. Poprawa w tym zakresie wymaga ponoszenia znacznych nakładów finansowych, których w całości nie poniesie sektor prywatny. To prowadzi do wysokich potrzeb finansowych państwa.

#### **b) Słaba i niewystarczająca administracja podatkowa**

W gospodarce centralnie planowanej podatki odgrywały tylko ograniczoną rolę. Stanowią one część systemu alokacji obok cen administracyjnych, subsydiów, kredytów, czy przydziałów środków produkcji. Liczba podatników była niska, a poziom i zasięg uznaniowości urzędnika podatkowego zwykle wysoki. Podatnicy, którymi były przedsiębiorstwa państwowe, nie miały silnych bodźców, aby zredukować (lub szukać luk w prawie podatkowym) swoje zobowiązania podatkowe. Ta sytuacja zmieniła się drastycznie w czasie transformacji. Powstało wiele firm prywatnych, które funkcjonują w środowisku rynkowym i mają silne bodźce, aby ograniczyć swoje zobowiązania podatkowe. Już ta w uproszczony sposób zarysowana zmiana sytuacji miała rzecz jasna wielki wpływ na zakres zadań stawianych przed administracją podatkową. Innymi wyzwaniami były sama reforma systemu podatkowego, która wymagała znacznych nakładów na szkolenia i nakłady kapitałowe w aparat skarbowy. Proces przystosowania administracji podatkowej do nowej sytuacji mógł prowadzić, szczególnie w pierwszym okresie transformacji, do czasowych strat wpływów<sup>7</sup>, co wynikało z braku doświadczenia w funkcjonowaniu i wdrażaniu zreformowanych podatków. Dodatkowym źródłem problemów związanych z pracą administracji podatkowej w pierwszym okresie transformacji były trudności z szacowaniem kosztów i cen rynkowych, czy ogólniej z wycenami dla celów podatkowych powodowane brakiem lub niedorozwojem konkurencyjnych rynków. W wielu krajach ten aspekt – dostosowania aparatu skarbowego do nowych warunków był najważniejszą przyczyną dramatycznego spadku dochodów podatkowych na początku lat 90-tych. Tak było np. w Armenii, czy w Rosji.

#### **c) Społeczne preferencje w zakresie równości**

Gospodarki centralnie planowane charakteryzowały się stosunkowo egalitarnym zróżnicowaniem dochodów. Dla reformy systemu podatków pośrednich, od dochodów osobistych czy zasiłków

<sup>6</sup> por. np. Newbery j.w., Grabowski, M., S.Smith: *The taxation of Entrepreneurial Income in a Transition Economy*, w: Newbery, David (ed.) (1995): *Tax and benefit Reform in Central and Eastern Europe*, CEPR, London, czy Tanzi, V., G.Tsibouris, *Fiscal Reform over Ten Years of Transition*, IMF, WP/00/113

<sup>7</sup> np. S.Smith wskazuje, że w pierwszym roku po wprowadzeniu VAT można oczekiwać 50-60% potencjalnych wpływów, a w drugim roku ok. 90% por. Heady.Ch., M.Pearson, N.Rajah, S.Smith *Tax reform in Czechoslovakia*, IFS, W92/18, 1992

ma to istotne znaczenie, bowiem rozkład dochodów zmienia się wraz z reformami podatkowymi. Uruchomienie bodźców rynkowych powoduje wzrost zróżnicowania dochodów, a system podatkowy może te bodźce ograniczać, co jest zwykle zgodne z preferencjami społecznymi.

#### **d) Ograniczone koszty dostosowań gospodarki do nowego systemu podatkowego**

Jak wskazano wyżej, nieunikniona realokacja zasobów związana z transformacją ogranicza koszty samej reformy podatkowej. Decyzje dotyczące nowego systemu podatkowego, w szczególności opodatkowania majątku i zysków mogą być podejmowane swobodnie, bez wprowadzania nadzwyczajnych strat lub zysków w skali całej gospodarki, które są jedną z konsekwencji reform przeprowadzanych w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Ta swoboda rzecz jasna z czasem ulega zmniejszeniu.

#### **e) Niski poziom moralności podatkowej**

Co najmniej w części analizowanych krajów nieplacenie podatków było społecznie akceptowanym zachowaniem społecznym, lub też świadomość opłacania podatków była niska, bo odprowadzały je stosunkowo mało liczne przedsiębiorstwa państwowe. Dlatego w czasie transformacji brak tej świadomości sprzyjał wrogiemu nastawieniu społeczeństw do płacenia podatków. Ponadto słabość administracji podatkowej sprzyjała rozwojowi gospodarki nieformalnej. Stąd firmy, które konkurowały w sektorach o znacznej penetracji gospodarką nieformalną, były niejako zmuszane przez presję konkurencyjną ze strony firm unikających opodatkowania również do przechodzenia do szarej sfery.

#### **f) Konkurencja podatkowa**

Obecna sytuacja stawia przed reformami systemów podatkowych jeszcze dodatkowe wyzwania nie związane bezpośrednio z transformacją. Rosnące przepływy kapitałowe, w tym związane z bezpośrednimi inwestycjami zagranicznymi, niosą, obok oczywistych korzyści, ryzyka dla dochodów podatkowych wynikających z niskich kapitalizacji inwestycji czy cen transferowych. Światowa konkurencja podatkowa będzie się odbijała na reformach w krajach transformujących się. Wyzwanie polega na tym, aby nie ograniczać zmian systemu podatkowego tylko w kierunku jego atrakcyjności dla inwestorów zagranicznych.

#### **g) Harmonizacja systemów podatkowych**

Część z analizowanych krajów stała się w maju 2004 roku członkami UE. Niektóre inne stawiają sobie za cel członkostwo w UE w przyszłości. Stąd reformy podatkowe tych krajów muszą brać pod uwagę już dokonaną harmonizację podatków w ramach UE. Dla krajów pozostałych również odniesienia międzynarodowe powinny być brane pod uwagę. Wynika to z przyjmowanych wspólnych ustaleń dotyczących systemów podatkowych państw OECD, oraz zwiększania „przyjazności” własnych systemów podatkowych dla zewnętrznych inwestorów.

Obok wymienionych wyżej uwarunkowań związanych z reformą systemów podatkowego w krajach przechodzących transformację można wskazać na cztery uniwersalne zasady,<sup>8</sup> na których powinien być zbudowany system podatkowy.

#### **a) Zasada efektywności (neutralności)**

Zasada ta odwołuje się do systemu podatkowego, w którym podmioty gospodarcze i gospodarstwa domowe podejmują swoje decyzje w sposób niezależny od systemu podatkowego. Innymi słowy, jeśli nie byłoby żadnego systemu podatkowego decyzje byłyby te same, a więc system podatkowy jest neutralny. Ponieważ z każdym podatkiem związane są koszty trojakiego rodzaju (koszty samego obciążenia podatkowego, koszty administrowania podatkiem, koszty

---

<sup>8</sup> na przykład opisane w: James, S. i C.Nobes, *The economics of taxation*, Prentice Hall International, Herfordshire 1992

podatnika związane z wyliczaniem i odprowadzaniem podatku), to zasada efektywności powinna odnosić się do wszystkich tych kosztów łącznie, a najłatwiej ją osiągnąć przy najniższej makroekonomicznej stopie opodatkowania.

#### **b) Zasada odpowiedniości (przystawania)**

Dochody podatkowe powinny odzwierciedlać koszty usług publicznych świadczonych przez sektor publiczny. Dobra publiczne, takie jak opieka zdrowotna, edukacja, system sądowiczy z pewnością wpływają na decyzje gospodarcze firm i gospodarstw domowych, takie jak inwestycje, czy oszczędności. Im wyższe koszty dostarczanych dóbr publicznych, tym wyższe powinny być dochody podatkowe, co zwykle stoi w sprzeczności z zasadą efektywności (neutralności) podatkowej. Im wyższe dochody podatkowe, tym trudniej zapewnić zasadę efektywności.

#### **c) Zasada równości**

Zasada ta odwołuje się do tego, aby obciążenie podatkami było odpowiednio równomiernie rozłożone pomiędzy wielu podatników, a baza podatkowa powinna być szeroka. W teorii ta zasada może być zrealizowana w dwojaki sposób. Podatnik powinien płacić podatki w wysokości równej wartościom dóbr publicznych, które konsumuje. Drugie podejście odwołuje się do możliwości opłacania podatków, co sprowadza się do tego, aby minimalizować chęć i możliwości unikania i ucieczki przed opodatkowaniem. Zasada ta w praktyce stanowi uzasadnienie dla jasnych zasad systemu podatkowego, niskich stawek, czy też odpowiednich kar dla uchybień i przestępstw podatkowych.

#### **d) Zasada zapewnienia stabilizacji wzrostu i dochodów budżetowych**

System podatkowy, jako część polityki fiskalnej, może być wykorzystywany do stabilizowania wzrostu gospodarczego. Polityka stabilizacyjna ogranicza ryzyko kryzysu płatniczego (lub ogólniej nierównowagi w gospodarce) i dostarcza lepszych warunków dla podejmowania decyzji długofalowych. System podatkowy powinien dostarczać dochody na stosunkowo jednolitym poziomie niezależnie od cykli koniunkturalnych, bowiem wydatki budżetowe nie ulegają takim zmianom w czasie cyklu.

Tak same uniwersalne zasady systemu podatkowego, jak i krótka analiza uwarunkowań reform podatkowych państw transformujących się, wskazują na to, że nie mogą one prowadzić do jednego, najlepszego rozwiązania i idealnego systemu podatkowego. Widać wyraźnie, że według jednych zasad i przesłanek dochody podatkowe powinny być wysokie (potrzeby budżetowe, egalitarnie nastawione społeczeństwa), a z drugiej słabość administracji, konkurencja podatkowa i zasada równości raczej wskazują na konieczność wprowadzania niskich i uproszczonych podatków. Wniosek ten nie prowadzi do praktycznych wskazówek, do jakiego systemu podatkowego zmierzać i jak szybko. Dlatego też, raczej niż starać się znaleźć jedną uniwersalną drogę do systemu podatkowego, może lepiej poprzestać na wskazaniu kilku cech i zasad. Należy jednak podkreślić, że zmiana uwarunkowań działania samej gospodarki, w tym rozwój sektora prywatnego z wielką liczbą małych firm, otwarcie na wymianę handlową z zagranicą, liberalizacja cen sprawiły, że nie drobne modyfikacje systemu podatkowego były potrzebne, ale gruntowna reforma całego systemu. Co więcej, część z pożądanego pakietu reformy podatków nie jest jeszcze zakończona w żadnym z analizowanych państw (np. podatek od wartości nieruchomości).

Z bardziej praktycznego punktu widzenia reformowania systemów podatkowych można postawić dwa pytania: czy ogólny poziom opodatkowania jest właściwy (zwykle wyrażany w udziale dochodów podatkowych w PKB) oraz czy struktura dochodów podatkowych jest właściwa (najczęściej rozpatruje się wielkość dochodów z podatków pośrednich i dochodowych). Odpowiedzi na te pytania przynosi rozdział drugi.

### 3. ANALIZA PORÓWNAWCZA STRUKTURY DOCHODÓW SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH

Ewolucja systemów podatkowych w krajach Europy Środkowej oraz w krajach tworzących dziś Wspólnotę Niepodległych Państw (WNP) zbliżyła je do systemów wykształconych w krajach o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Dochody budżetów sektora instytucji rządowych i samorządowych w byłych krajach komunistycznych w coraz większym stopniu są oparte na dochodach z tytułu danin publicznych. Jednocześnie zmniejszył się udział transferów z przedsiębiorstw państwowych i komunalnych, co jest skutkiem postępującego procesu prywatyzacji majątku publicznego.

Bieżąca część raportu dotyczy analizy zmian i struktury dochodów budżetowych, w tym przede wszystkim dochodów podatkowych, w sektorze instytucji rządowych i samorządowych w krajach z Europy Środkowej i Wspólnoty Niepodległych Państw. Analizę oparto na możliwie jednolitych źródłach danych, które obejmowałyby jak największą grupę krajów z badanego obszaru. Wymagania te spełniają dane Banku Światowego oraz Międzynarodowego Funduszu Walutowego, które znalazły się w różnych raportach publikowanych przez te instytucje. W szerokim zakresie korzystaliśmy z danych opublikowanych w raporcie autorstwa Pradeepa Mitry i Nicholasa Sterna zatytułowanym *Tax Systems in Transition*<sup>9</sup>. W opracowaniu tym umieszczono tabelaryczne zestawienia danych o strukturach dochodów podatkowych w krajach Europy Środkowej i WNP oraz w krajach należących do OECD. Źródłem tych danych są własne szacunki Banku Światowego oraz dane MFW. Innym ważnym źródłem danych było opracowanie MFW autorstwa Henri Lorie zatytułowane *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*<sup>10</sup>.

Analiza danych o systemach podatkowych w krajach Europy Środkowej i WNP obejmuje dwa okresy, z których pierwszy obejmuje lata 1991 – 1995 (początek transformacji systemowej), zaś drugi – lata 1999 – 2002 (okres późnej transformacji). Ze względu na trudności związane z zebraniem jednolitych danych pochodzących z tego samego okresu w opracowaniu przedstawiono dla różnych krajów dane pochodzące z różnych lat, zachowując jednak zasadę, że dane te dotyczą lat zawartych w wyżej wymienionych okresach. W badaniach pominięto środkowy okres transformacji, przypadający na lata 1996 – 1998, ponieważ celem analizy było porównanie pierwszych lat transformacji z okresem późnej transformacji.

#### 3.1. Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych

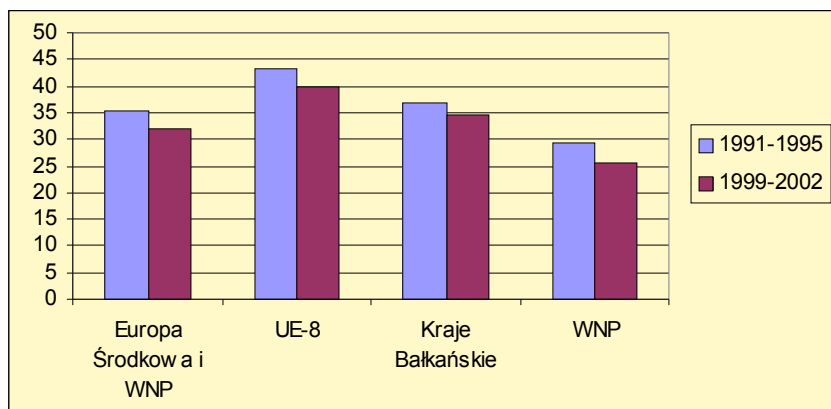
Wraz z ograniczeniem redystrybucyjnej roli państwa w krajach Europy Środkowej zmniejszyły się również dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych (IRS, ang. *general government*) w stosunku do Produktu Krajowego Brutto (PKB). Pomiedzy 1995 i 2002 r. nastąpił znaczący spadek relacji dochodów tego sektora do PKB w krajach Europy Środkowej, który wyniósł 3,7% PKB w nowych krajach członkowskich Unii Europejskiej (UE-8) oraz 2,2% PKB w krajach bałkańskich. Zmniejszenie wielkości dochodów sektora IRS mierzonych poziomem PKB stawia państwa Europy Środkowej w korzystniejszej pozycji względem dotychczasowych członków Unii Europejskiej (UE-15), w których udział państwa w dystrybucji dochodów jest znacznie większy. Kraje UE-8 ograniczyły dochody sektora IRS do 39,7% PKB, podczas gdy w krajach bałkańskich udział ten wynosi 34,6%, a w krajach EU-15 aż 45,2%. Mniejszy udział państwa w dystrybuowaniu produktu krajowego, charakterystyczny dla krajów Europy Środkowej, może w

<sup>9</sup> Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003.

<sup>10</sup> Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209.

przyszłości stanowić jeden z ważniejszych argumentów za ograniczeniem zakresu działalności państwa również w krajach członkowskich UE z Europy Zachodniej. Analiza danych dla krajów UE-15, krajów UE-8, a także krajów bałkańskich i krajów WNP potwierdza udokumentowaną we wcześniejszych badaniach porównawczych z zakresu systemów podatkowych dodatnią zależność pomiędzy poziomem PKB w przeliczeniu na jednego mieszkańca i wielkością wydatków publicznych w relacji do PKB.

**Wykres 1. Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w relacji do PKB w krajach Europy Środkowej oraz WNP w okresie transformacji systemowej**



Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Bank Światowy

Dochody sektora IRS w krajach WNP są istotnie mniejsze niż w krajach Europy Środkowej i Europy Zachodniej. Załamaniu gospodarczemu, jakie nastąpiło wraz z rozpadem Związku Radzieckiego, towarzyszyło ograniczenie roli państwa nie tylko w procesie transferowania dochodów publicznych, ale również w wykonywaniu podstawowych zadań tj. utrzymanie bezpieczeństwa publicznego i systemu sądowniczego oraz w inwestycjach w rozwój infrastruktury technicznej i kapitału ludzkiego. Niska skuteczność administracji podatkowej w egzekwowaniu należności z tytułu różnego rodzaju podatków w połączeniu z problemami finansowymi państwowych przedsiębiorstw oraz rozwojem szarej strefy spowodowały dalsze obniżenie poziomu dochodów publicznych, które na początku bieżącego dziesięciolecia przekraczały zaledwie 25% PKB.

**Tabela 1. Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach Europy Środkowej i WNP w okresie transformacji systemowej oraz w krajach Unii Europejskiej**

Wyszczególnienie	1991 – 1995	1999 - 2002	3 – 2
	%% PKB	%% PKB	%% PKB
1	2	3	4
<b>Kraje Unii Europejskiej UE-15</b>	<b>46,1</b>	<b>45,7</b>	<b>-0,4</b>
<b>Kraje Europy Środkowej i WNP</b>	<b>35,3</b>	<b>31,9</b>	<b>-3,4</b>
Kraje UE-8	43,3	39,7	-3,7
Kraje Bałkańskie	36,8	34,6	-2,2
Kraje WNP	29,3	25,5	-3,8

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Aktywność państwa w zakresie dystrybucji środków w gospodarce krajów UE-8 jest wciąż wysoka, pomimo że w ostatnich latach dochody sektora IRS zostały istotnie ograniczone,

zgodnie z doktryną przekazywania niektórych zadań publicznych do sektora prywatnego w celu poprawienia efektywności ich wykonywania. Ograniczanie zakresu aktywności państwa dotyczy wszystkich krajów z omawianej grupy z wyjątkiem Estonii i Łotwy. Węgry, które w połowie lat 90. miały najwyższe dochody spośród całej Ósemki, również znacznie przekraczające średnią dla krajów UE-15, obniżyły je o 10% PKB. Dzięki temu dochody sektora IRS na Węgrzech mierzone poziomem PKB spadły poniżej średniej dla krajów z grupy UE-15. Pomimo znacznego ograniczenia dochodów publicznych Węgry są nadal krajem o stosunkowo najwyższych dochodach sektora IRS wśród nowych członków Unii Europejskiej z Europy Środkowej.

Tabela 2. **Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach członkowskich Unii Europejskiej położonych w Europie Środkowej**

Wyszczególnienie	1991 – 1995	1999 - 2002	3 - 2
	%% PKB	%% PKB	%% PKB
1	2	3	4
<b>Kraje UE-8</b>	<b>43,3</b>	<b>39,7</b>	<b>-3,7</b>
Czechy	44,4	41,1	-3,3
Estonia	37,2	38,7	1,5
Litwa	39,9	31,2	-8,7
Łotwa	36,7	38,7	2,0
Polska	45,9	40,4	-5,5
Słowacja	45,2	40,4	-4,8
Słowenia	43,5	43,0	-0,5
Węgry	53,9	44,0	-9,9

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W odmiennej sytuacji od Węgier znajduje się Litwa, która także w istotnym stopniu ograniczyła wielkość publicznych dochodów (i wydatków). Na początku okresu transformacji Litwa miała najwyższy udział publicznych dochodów w relacji do PKB spośród trzech państw bałtyckich. Reformy przeprowadzone w latach 90. doprowadziły do znaczącego ograniczenia roli państwa w procesach gospodarczych. Obecny poziom dochodów sektora IRS w relacji do PKB na Litwie jest podobny do tego, jaki obserwujemy w państwach z WNP. Stosunkowo niewielkie zaangażowanie państwa w gospodarkę, mierzone dochodami sektora IRS względem PKB, obserwujemy także w pozostałych dwóch państwach bałtyckich. Inni członkowie UE-8 mają wyższy wskaźnik dochodów sektora IRS przekraczający 40% PKB.

Oprócz Litwy, która poziomem dochodów sektora IRS zbliżyła się do poziomu 30% PKB, pozostałe państwa grupy UE-8 konsekwentnie zmierzały do osiągnięcia poziomu dochodów sektora IRS bliskiego 40% PKB. Estonia i Łotwa, które na początku okresu transformacji miały dochody sektora IRS na poziomie 37% PKB zwiększyły zaangażowanie państwa w gospodarkę, podczas gdy kraje o poziomie dochodów sektora IRS przekraczającym znacznie 40% PKB dokonały poważnych cięć w dochodach publicznych. Wybór dokonany przez kraje grupy UE-8 względem stopnia zaangażowania państwa w procesy gospodarcze jest zatem bardziej liberalny niż w krajach członkowskich UE z Europy Zachodniej, gdzie udział dochodów sektora IRS wynosi przeciętnie około 45% PKB.

W krajach bałkańskich można było zaobserwować podział na dwie grupy ze względu na stopień zaangażowania państwa w gospodarkę. Bułgaria i Chorwacja zbliżyły się do średniego poziomu dochodów sektora IRS w państwach UE-8, podczas gdy Albania, Macedonia oraz Rumunia obniżyły swoje dochody, zbliżając się tym samym do modelu finansów publicznych charakteryzującego kraje WNP. Szczególnie niskie dochody sektora IRS obserwowaliśmy w Albanii, gdzie nie przekraczały nawet 22% wielkości PKB. Powyższe obserwacje potwierdzają

tezę o dodatniej zależności dochodów sektora publicznego (mierzonych poziomem PKB) od poziomu rozwoju gospodarczego. W krajach o wysokim PKB przypadającym na jednego mieszkańca, poziom dochodów publicznych w relacji do PKB jest istotnie wyższy niż w krajach o niskim PKB przypadającym na jednego mieszkańca.

Tabela 3. Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach bałkańskich

Wyszczególnienie	1991 – 1995	1999 - 2002	3 - 2
	%% PKB	%% PKB	%% PKB
1	2	3	4
<b>Kraje Bałkańskie</b>	<b>36,8</b>	<b>34,6</b>	<b>-2,2</b>
Albania	24,6	21,9	-2,7
Bułgaria	37,8	41,3	3,5
Chorwacja	42,5	41,3	-1,2
Macedonia	38,1	36,1	-2,0
Rumunia	40,8	32,4	-8,4

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Kraje WNP podczas okresu transformacji jeszcze bardziej oddaliły się od zachodnioeuropejskiego modelu zaangażowania państwa w gospodarkę. Dochody sektora IRS stanowiące niespełna 25% PKB wskazują na znacznie mniejsze zaangażowanie państwa w krajach WNP niż w pozostałych poddanych analizie grupach krajów przechodzących proces transformacji. Kraje WNP stanowią również najbardziej niejednorodną grupę ze względu na duże zróżnicowanie dochodów sektora IRS. Białoruś z dochodami sektora IRS na poziomie 44,3% PKB jest bardzo zbliżona pod względem wartości tego wskaźnika do krajów UE, podczas gdy dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w Tadżykistanie, Gruzji, Kazachstanie i Azerbejdżanie nie przekraczają nawet 20% PKB.

Tabela 4. Dochody sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach Wspólnoty Niepodległych Państw

Wyszczególnienie	1991 – 1995	1999 – 2002	3 - 2
	%% PKB	%% PKB	%% PKB
1	2	3	4
<b>Kraje WNP</b>	<b>29,3</b>	<b>25,5</b>	<b>-3,8</b>
Armenia	23,8	21,2	-2,6
Azerbejdżan	45,8	19,9	-25,9
Białoruś	50,0	44,3	-5,7
Gruzja	9,2	15,4	6,2
Kazachstan	18,2	19,6	1,4
Kirgistan	24,7	21,1	-3,6
Żoldowa	21,7	27,5	5,8
Rosja	37,7	37,0	-0,7
Tadżykistan	34,2	13,6	-20,6
Turkmenistan	18,7	23,4	4,7
Ukraina	34,1	34,2	0,1
Uzbekistan	33,7	28,7	-5,0

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Gruzja ma jeden z najniższych poziomów dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych mierzonych PKB wśród krajów objętych analizą. Należy jednak zauważyć, że dochody sektora IRS w Gruzji są stopniowo zwiększane. Zupełnie inaczej wyglądały zmiany wielkości dochodów sektora IRS w takich krajach, jak Azerbejdżan i Tadżykistan, gdzie doszło do istotnego zmniejszenia wpływów do budżetu państwa w relacji do PKB. Na początku okresu transformacji Azerbejdżan ustępował pod względem dochodów sektora IRS jedynie Białorusi, znacznie wyprzedzając Rosję i Ukrainę. Obecnie dochody sektora IRS w Azerbejdżanie są niewiele większe niż w Gruzji. Spośród krajów WNP dużą stabilnością dochodów publicznych względem poziomu PKB cechuje się zarówno Rosja jak i Ukraina.

### 3.2. Dochody podatkowe i dochody niepodatkowe w budżetach sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 1999 - 2002

Średni udział dochodów podatkowych w dochodach ogółem sektora IRS jest bardzo podobny w krajach transformacji systemowej oraz w krajach UE-15. Nie ma także istotnych różnic w tym wskaźniku pomiędzy każdą z trzech omawianych grup krajów Europy Środkowej i WNP. Udział dochodów niepodatkowych w krajach UE-15 jest nawet nieco większy niż w krajach UE-8, krajach bałkańskich czy w krajach WNP. Działające wciąż pod szyldem państwowym przedsiębiorstwa z Europy Środkowej i WNP nie są na tyle zasobnym źródłem dochodów, aby tę relację zmienić. W kolejnych latach znaczenie dochodów niepodatkowych dla budżetów sektora IRS w omawianych krajach może wzrosnąć, wraz z rozwojem rynków regulowanych za pomocą państwowych koncesji.

Tabela 5. Udział dochodów podatkowych i dochodów niepodatkowych w dochodach ogółem sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach Europy Środkowej i WNP oraz w krajach Unii Europejskiej w latach 1999 - 2002

Wyszczególnienie	Ogółem	Podatkowe	Niepodatkowe
	%% ogółem	%% ogółem	%% ogółem
1	2	3	4
<b>Kraje Unii Europejskiej</b>	<b>100,0</b>	<b>86,0</b>	<b>14,0</b>
<b>Kraje Europy Środkowej i WNP</b>	<b>100,0</b>	<b>86,9</b>	<b>13,1</b>
Członkowie UE	100,0	87,6	12,4
Kraje Bałkańskie	100,0	86,2	13,8
Kraje WNP	100,0	86,7	13,3

Źródło: *Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, Tax Systems in Transition, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States, IMF Working Paper WP/03/209*

Zróżnicowanie w udziale dochodów niepodatkowych w dochodach ogółem sektora JST, które występuje pomiędzy poszczególnymi krajami z jednej grupy, jest znacznie większe, niż mogłyby wskazywać wyniki z powyższej tabeli. Szczególnie istotne różnice w udziale poziomów niepodatkowych w dochodach publicznych występują pomiędzy państwami z grupy UE-8. Dochody niepodatkowe mają relatywnie największe znaczenie w Polsce, gdzie na przełomie lat 90. i bieżącej dekady stanowiły ponad 19% dochodów sektora IRS. Z drugiej strony kraje takie jak Czechy, Litwa, Estonia i Słowenia w niewielkim tylko stopniu korzystają ze źródeł niepodatkowych, z których wpływy nie przekraczają nawet 10% dochodów ogółem.

Tabela 6. Udział dochodów podatkowych i niepodatkowych w dochodach ogółem sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach z grupy UE-8 w latach 1999 - 2002

Wyszczególnienie	Dochody podatkowe	Dochody niepodatkowe	
	%% dochodów	%% dochodów	Odchylenie od średniej dla UE-8
1	2	3	4
<b>Kraje UE-8</b>	<b>87,6</b>	<b>12,4</b>	<b>0,0</b>
Czechy	90,7	9,3	-3,1
Estonia	93,4	6,6	-5,8
Litwa	94,3	5,7	-6,6
Łotwa	84,4	15,6	3,2
Polska	80,8	19,2	6,8
Słowacja	84,1	15,9	3,5
Słowenia	93,6	6,4	-6,0
Węgry	82,2	17,8	5,4

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W krajach bałkańskich na szczególną uwagę zasługuje bardzo wysoki udział dochodów niepodatkowych sektora IRS w Bułgarii, wynoszący ponad 26% dochodów ogółem. W Chorwacji oraz Rumunii dochody niepodatkowe stanowią niewielką część dochodów ogółem sektora instytucji rządowych i samorządowych. Spośród krajów bałkańskich Albania i Macedonia są najbardziej zbliżone pod względem struktury dochodów ogółem sektora IRS do średniej dla UE oraz dla krajów transformujących się.

**Tabela 7. Udział dochodów podatkowych i niepodatkowych w dochodach ogółem sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach bałkańskich w latach 1999 - 2002**

Wyszczególnienie	Dochody podatkowe	Dochody niepodatkowe
	%% dochodów ogółem	%% dochodów ogółem
1	2	3
<b>Kraje Bałkańskie</b>	<b>86,2</b>	<b>13,8</b>
Albania	82,2	17,8
Bułgaria	73,9	26,1
Chorwacja	95,1	4,9
Macedonia	89,8	10,2
Rumunia	94,0	6,0

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W WNP dosyć liczna jest grupa krajów, w których daniny publiczne stanowią niemal wyłącznie źródło dochodów sektora IRS. Do państw o niskim udziale dochodów niepodatkowych w dochodach ogółem sektora IRS zaliczają się: Białoruś, Gruzja, Kazachstan, Tadżykistan i Uzbekistan. Dochody niepodatkowe w Uzbekistanie stanowią zaledwie 2,4% dochodów ogółem sektora IRS. Znacznie większy udział dochodów niepodatkowych w dochodach ogółem sektora IRS występuje w krajach, które są ważnymi eksporterami surowców naturalnych. Są to: Azerbejdżan, Kirgistan i Rosja, a wyjątkiem jest Kazachstan, który ma stosunkowo małe dochody niepodatkowe sektora IRS, pomimo że jest jednym z największym eksporterów surowców naturalnych w regionie. Z innych krajów WNP także Moldova w dużym stopniu finansuje wydatki sektora IRS z dochodów niepodatkowych, pamiętać jednak należy, że na początku bieżącej dekady sektor państwowy w tym kraju wytwarzał jeszcze około 30% PKB.

Tabela 8. **Udział dochodów podatkowych i niepodatkowych w dochodach ogółem sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach WNP w latach 1999 - 2002**

Wyszczególnienie	Dochody podatkowe	Dochody niepodatkowe
	%% dochodów ogółem	%% dochodów ogółem
1	2	3
<b>Kraje WNP</b>	<b>86,7</b>	<b>13,3</b>
Armenia	87,5	12,5
Azerbejdżan	72,3	27,7
Białoruś	92,1	7,9
Gruzja	91,5	8,5
Kazachstan	92,3	7,7
Kirgistan	78,6	21,4
Moldowa	81,1	18,9
Rosja	81,9	18,1
Tadżykistan	94,9	5,1
Turkmenistan	88,7	11,3
Ukraina	89,6	10,4
Uzbekistan	97,6	2,4

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

### 3.3. Główne kategorie dochodów podatkowych w latach 1999 - 2002

W krajach Unii Europejskiej powszechnie wykorzystuje się zasadę dywersyfikacji dochodów podatkowych państwa w celu uzyskania dużej efektywności oraz neutralności systemu podatkowego, a także w celu eliminacji ryzyka związanego z realizacją dochodów z określonych kategorii podatków. Największe wpływy do budżetów krajów UE-15 przynoszą podatki dochodowe, które stanowią 36% wszystkich wpływów z danin. Na drugim miejscu znajdują się podatki pośrednie, nakładane na produkty i usługi. Różnica pomiędzy udziałem dochodów sektora IRS z tytułu podatków dochodowych a udziałem dochodów z tytułu podatków pośrednich w krajach UE-15 nie jest zbyt duża, bowiem wynosi ona 4,7% dochodów podatkowych ogółem. Dostyć duży jest także udział obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne<sup>11</sup>.

#### Wykres 2. **Struktura dochodów podatkowych w krajach Unii Europejskiej oraz w krajach Europy Środkowej i WNP**

(patrz plik: wykres 2. do Studium Specjalnego)

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Bank Światowy

Nowi członkowie UE z Europy Środkowej znacznie się różnią od krajów Piętnastki ze względu na strukturę dochodów podatkowych. Podatki dochodowe w krajach UE-8 nie mają aż tak dużego udziału w tworzeniu budżetów IRS, jak w krajach Europy Zachodniej. Przyczyn takiego stanu należy upatrywać w czynnikach historycznych. Podatki dochodowe od osób fizycznych w swoim obecnym kształcie zostały wprowadzone dopiero w latach 90., stąd dostyć niski jest poziom akceptacji społecznej dla tej formy danin. Na przykład w Polsce do tej pory rolnicy indywidualni są zwolnieni z podatku dochodowego od osób fizycznych. Dodatkowym czynnikiem ograniczenia wpływów z PIT jest chęć zmniejszenia rozmiarów szarej strefy w niektórych krajach Europy Środkowej i WNP.

Podatek dochodowy od osób prawnych nie stanowił źródła zbyt wysokich dochodów sektora IRS w krajach Europy Środkowej i WNP także i z tego względu, że spadek PKB na początku okresu

<sup>11</sup> Pomimo, że składki na ubezpieczenia społeczne nie są podatkami, to uwzględniliśmy je w analizie systemów podatkowych ze względu na ich parapodatkowe cechy.

transformacji, a później kryzys rosyjski wywołały dużą presję na szybki wzrost gospodarczy, w tym na redukcję stawek w CIT. Oprócz tego, zarówno na początku okresu transformacji, jak i w końcu lat 90. pogorszyła się sytuacja finansowa wielu przedsiębiorstw, zwłaszcza z sektora publicznego. Podjęcie kosztownych programów restrukturyzacyjnych, a później konsekwencje kryzysu rosyjskiego, poważnie wpłynęły na ograniczenie dochodów budżetów IRS z tytułu CIT.

Po piętnastu latach transformacji systemowej w Europie Środkowej i krajach WNP źródłem największych dochodów sektora IRS są podatki pośrednie, a przede wszystkim VAT. Dominacja podatków pośrednich jako podstawowego źródła dochodów budżetowych sektora IRS jest charakterystyczna dla całego obszaru Europy Środkowej i krajów WNP. Kraje bałkańskie oraz kraje WNP cechuje jeszcze większy udział podatków pośrednich w podatkach ogółem niż nowe kraje członkowskie z grupy UE-8. Najwyższy udział podatków pośrednich w podatkach ogółem obserwujemy w krajach WNP, co wynika z trudności związanych ze skutecznym egzekwowaniem podatków dochodowych.

W krajach Europy Środkowej, zarówno z grupy UE-8, jak i z grupy państw bałkańskich, obserwujemy znacznie większy udział składek na ubezpieczenia społeczne w dochodach podatkowych niż ma to miejsce w krajach UE-15 oraz w krajach WNP. Jednym z czynników stanowiących o wysokim udziale składek społecznych w systemie podatkowym krajów Europy Środkowej jest wyższa niż w krajach UE-15 stopa bezrobocia. W krajach WNP udział składek na ubezpieczenie społeczne w dochodach podatkowych ogółem jest znacznie mniejszy niż w Unii Europejskiej i w krajach bałkańskich. Przyczyn należy upatrywać w czynnikach historycznych. W wielu krajach z obszaru WNP tradycja sprawowania opieki społecznej przez państwo nie była zbyt ugruntowana, dlatego nie występowała aż tak silna presja społeczna na wprowadzenie rozbudowanego systemu pomocy państwa, jaki istnieje w Europie Zachodniej i Europie Środkowej.

Tabela 9. **Struktura dochodów podatkowych sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach UE-8 w latach 1999 - 2002**

Wyszczególnienie	Podatki ogółem	Podatki dochodowe	Podatki pośrednie	Składki na ubezpieczenia społeczne	Pozostałe podatki
<b>Kraje UE-8</b>	<b>100,0</b>	<b>24,9</b>	<b>36,2</b>	<b>32,6</b>	<b>6,3</b>
Czechy	100,0	24,1	30,6	40,1	5,2
Estonia	100,0	27,3	34,8	33,8	4,1
Litwa	100,0	30,3	40,8	23,6	5,3
Łotwa	100,0	25,0	36,2	34,3	4,5
Polska	100,0	24,5	36,3	30,4	8,8
Słowacja	100,0	23,7	31,5	37,4	7,4
Słowenia	100,0	18,8	38,9	33,8	8,5
Węgry	100,0	25,6	40,3	27,7	6,4

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Szczegółowa analiza struktury podstawowych dochodów podatkowych w nowych krajach członkowskich z Europy Środkowej wskazuje, że kraje te w znacznie mniejszym stopniu realizują budżety IRS w oparciu o podatki dochodowe niż ma to miejsce w krajach UE-15. Spośród krajów z grupy UE-8 największy udział podatków dochodowych w podatkach ogółem ma Litwa. Udział ten przekracza 30% dochodów podatkowych ogółem, ale do średniej dla grupy UE-15 nadal brakuje prawie 6%. W przypadku pozostałych siedmiu krajów z grupy UE-8 udział podatków

dochodowych w podatkach ogółem jest znacznie mniejszy. W przypadku Słowenii udział ten wynosi tylko 18,8% łącznych wpływów podatkowych.

Dużo mniej jednoznaczne wyniki dotyczą udziału podatków pośrednich w łącznych wpływach podatkowych sektora IRS w krajach UE-8. Co prawda średni udział tej kategorii podatków w podatkach ogółem jest dużo wyższy w krajach UE-8 niż w krajach Piętnastki, ale w Czechach i Słowacji udział ten kształtuje się na poziomie UE-15. Odmienna sytuacja występuje na Litwie oraz na Węgrzech, gdzie wpływy z podatków pośrednich stanowią ponad 40% dochodów podatkowych sektora IRS, tym samym znacznie przekraczając unijną średnią.

Obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne stanowią w krajach UE-8 ponad 30% wszystkich dochodów podatkowych sektora instytucji rządowych i samorządowych. Skala obciążenia gospodarki składkami ubezpieczeniowymi w krajach UE-8 należy do najwyższych w całej Europie, co stanowi poważne wyzwanie dla reformowania finansów publicznych w nowych państwach członkowskich UE z Europy Środkowej. Najwyższy udział składek na ubezpieczenia społeczne w podatkach ogółem mają Czechy (ponad 40% wpływów podatkowych!) oraz Słowacja. Dostyć wysoki udział składek na ubezpieczenia społeczne występuje także na Łotwie, w Estonii oraz w Słowenii.

Pozostałe podatki, które w dużym stopniu zasilają budżety lokalne, stanowią ponad 6% dochodów podatkowych zarówno w krajach UE-15, jak i w krajach UE-8. Największy udział pozostałych podatków w podatkach ogółem obserwujemy w Polsce i w Słowenii, podczas gdy w krajach bałtyckich udział ten jest znacznie mniejszy.

W pozostałych krajach Europy Środkowej, które mogą być określone, ze względu na położenie geograficzne, mianem krajów bałkańskich, mamy do czynienia z bardzo podobną strukturą dochodów podatkowych, co w nowych krajach członkowskich z grupy UE-8. Udział podatków dochodowych w podatkach ogółem jest jednak wyraźnie mniejszy w krajach bałkańskich niż w krajach z grupy UE-8. W porównaniu z krajami Europy Zachodniej z grupy UE-15 kraje bałkańskie mają aż o połowę mniejszy udział podatków dochodowych w łącznych wpływach podatkowych, co świadczy o wciąż niewielkiej roli tego rodzaju danin w systemie dochodów publicznych w tym regionie. Szczególnie niski udział podatków dochodowych w podatkach ogółem obserwujemy w Albanii, Chorwacji i Macedonii, podczas gdy Bułgaria i Rumunia mają udziały zbliżone do krajów członkowskich UE z Europy Środkowej.

Tabela 10. **Struktura dochodów podatkowych sektora instytucji rządowych i samorządowych w Krajach Bałkańskich w latach 1999 - 2002**

%%

Wyszczególnienie	Podatki ogółem	Podatki dochodowe	Podatki pośrednie	Składki na ubezpieczenia społeczne	Pozostałe podatki
<b>Kraje Bałkańskie</b>	<b>100,0</b>	<b>19,2</b>	<b>40,5</b>	<b>29,8</b>	<b>10,4</b>
Albania	100,0	13,1	44,8	20,3	21,8
Bulgaria	100,0	24,8	41,1	25,7	8,4
Chorwacja	100,0	10,9	46,9	34,1	8,1
Macedonia	100,0	18,4	35,6	33,3	12,7
Rumunia	100,0	25,6	34,3	35,8	4,3

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Wpływy z podatków pośrednich stanowią ponad 40% łącznych wpływów podatkowych w państwach bałkańskich. Albania, Bułgaria i Chorwacja to kraje, które w największym stopniu opierają budżety sektora IRS na wpływach z podatków pośrednich. W porównaniu z krajami z grupy UE-8 kraje bałkańskie mają mniejszy udział składek na ubezpieczenia społeczne w dochodach podatkowych, natomiast większy jest udział innych podatków, co wynika przede wszystkim z powszechniejszego stosowania celi.

W krajach WNP udział podatków dochodowych w podatkach ogółem jest bardzo zróżnicowany. W Kazachstanie udział ten jest nawet wyższy od średniej dla krajów UE-15, a w Azerbejdżanie, Rosji, Turkmenistanie, Ukrainie i Uzbekistanie przewyższa średnią dla krajów UE-8. Są jednak w WNP i kraje, które w niewielkim stopniu korzystają z podatków dochodowych jako źródła dochodów publicznych. W Białorusi, Kirgistanie, Mołdowie i Tadżykistanie udział podatków dochodowych w podatkach ogółem nie przekraczał nawet 20%.

Tabela 11. **Struktura dochodów podatkowych sektora instytucji rządowych i samorządowych w Krajach Bałkańskich w latach 1999 - 2002**

%%

Wyszczególnienie	Podatki ogółem	Podatki dochodowe	Podatki pośrednie	Składki na ubezpieczenia społeczne	Pozostałe podatki
<b>Kraje WNP</b>	<b>100,0</b>	<b>23,9</b>	<b>44,1</b>	<b>19,4</b>	<b>12,6</b>
Armenia	100,0	22,7	48,9	13,0	15,4
Azerbejdżan	100,0	31,4	32,8	16,7	19,1
Białoruś	100,0	19,2	48,2	24,5	8,1
Gruzja	100,0	21,4	45,9	16,7	16,0
Kazachstan	100,0	36,6	38,0	20,8	4,6
Kirgistan	100,0	13,9	53,8	25,4	6,9
Mołdowa	100,0	14,2	47,8	25,3	12,7
Rosja	100,0	25,9	29,5	26,9	17,7
Tadżykistan	100,0	17,1	49,4	9,7	23,8
Turkmenistan	100,0	28,0	45,8	23,9	2,3
Ukraina	100,0	28,6	33,8	30,4	7,2
Uzbekistan <sup>1</sup>	100,0	28,3	54,7	x	17,0

<sup>1</sup> Bez funduszy pozabudżetowych

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

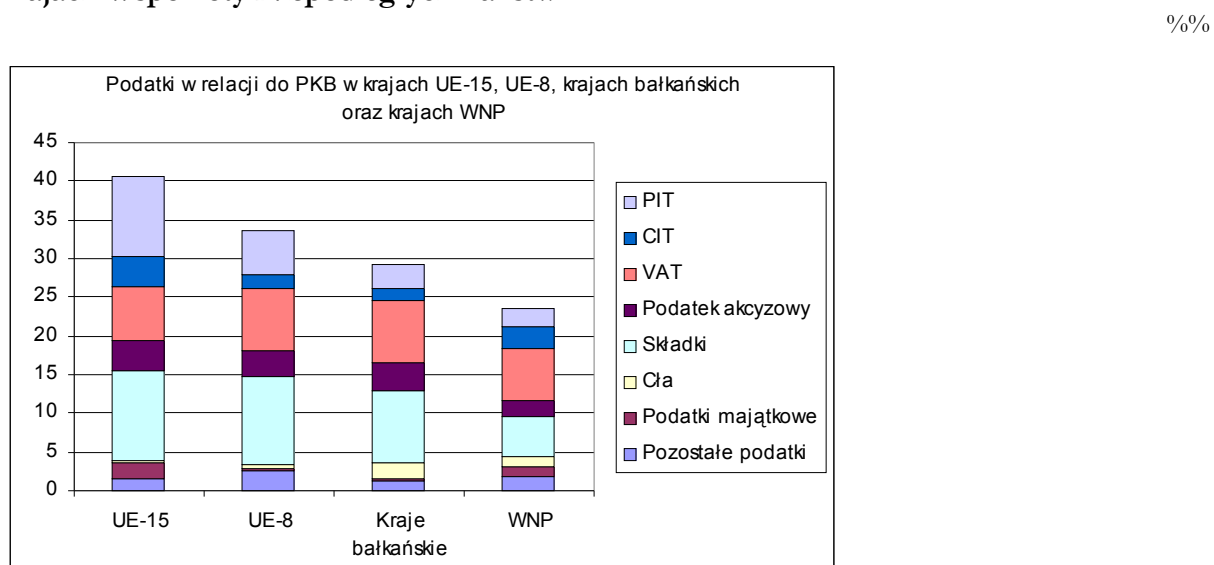
Podatki pośrednie zajmują kluczową pozycję w strukturze dochodów podatkowych krajów WNP. W Armenii, Białorusi, Kirgistanie, Tadżykistanie oraz Uzbekistanie podatki pośrednie stanowią około połowy łącznych dochodów podatkowych. Dużo mniejsze są za to wpływy sektora IRS z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. W Armenii, Azerbejdżanie, Gruzji składki na ubezpieczenia społeczne nie przekraczają nawet 20% dochodów podatkowych<sup>12</sup>.

### 3.4. Najważniejsze podatki w latach 1999 – 2002 w relacji do PKB

Składki na ubezpieczenia społeczne oraz podatek od towarów i usług VAT to dwa główne źródła dochodów państwa z danin publicznych w krajach transformacji systemowej. Odmienne od krajów UE-15, gdzie PIT ma dużo większe znaczenie fiskalne od podatku VAT, w krajach Europy Środkowej oraz krajach WNP podatek dochodowy od osób fizycznych pełni mniej istotną rolę. Im dalej na Wschód, tym relacja PIT do PKB jest mniejsza. Znacznie większe podobieństwa pomiędzy badanymi grupami krajów dotyczą wielkości podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do PKB, chociaż i w tym przypadku kraje Europy Zachodniej wykorzystują to źródło dochodów w większym zakresie niż kraje transformacji systemowej.

Zarówno w przypadku państw UE-15, jak i państw Europy Środkowej i WNP, wpływy z VAT przekraczają 7% PKB. Stosunkowo większe znaczenie podatku VAT w strukturze dochodów budżetów IRS w krajach transformacji systemowej wynika jednak z tego, że ich łączne dochody podatkowe w relacji do PKB są dużo niższe niż w krajach UE-15. Oprócz podatku VAT również cła mają dużo większe znaczenie fiskalne w krajach transformacji systemowej niż w krajach UE-15.

Wykres. 3. Podatki w relacji do PKB w krajach UE-15, UE-8, krajach bałkańskich oraz krajach Wspólnoty Niepodległych Państw



Podatki ogółem w krajach UE-15 przewyższają 40% PKB. W porównaniu z tą wielkością obciążenia podatkami w krajach transformacji systemowej są mniejsze. Skrajny przykład stanowią kraje WNP, w których dochody podatkowe sektora IRS wynoszą 23,4% PKB. Różnica pomiędzy wpływami podatkowymi w krajach UE-15 i w krajach WNP mierzona wielkością PKB wynosi więc ponad 17%. Kraje z grupy UE-8 oraz kraje bałkańskie znajdują się pomiędzy tymi skrajnymi

<sup>12</sup> Trudno natomiast stwierdzić, jaka jest rzeczywista skala wpływów z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne w Uzbekistanie. Dane, jakie posiadamy o tym kraju, nie uwzględniają funduszy pozabudżetowych, gromadzących składki na ubezpieczenia społeczne.

wielkościami, przy czym stopień obciążenia podatkami w krajach grupy UE-8 jest bliższy krajom z grupy UE-15. Kraje WNP czerpią znacznie większe dochody z tytułu CIT niż kraje Europy Środkowej. Pod względem wielkości dochodów publicznych z tytułu CIT kraje WNP są bliżej unijnej Piętnastki niż nowi członkowie UE z grupy UE-8.

Tabela 12. Dochody dodatkowe w relacji do PKB w krajach UE-15, UE-8, krajach bałkańskich oraz krajach WNP w latach 1999 – 2002

	%%			
Wyszczególnienie	UE-15	UE-8	Kraje bałkańskie	WNP
<b>Podatki ogółem</b>	<b>40,7</b>	<b>33,6</b>	<b>29,3</b>	<b>23,4</b>
PIT	10,5	5,7	3,1	2,2
CIT	3,8	1,8	1,7	2,8
VAT	7,1	7,9	7,9	6,7
Podatek akcyzowy	3,9	3,5	3,7	2,3
Składki	11,4	11,5	9,4	5,2
Cła	0,3	0,5	2,1	1,3
Podatki majątkowe	2,1	0,2	0,1	1,2
Pozostałe podatki	1,6	2,6	1,4	1,9

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Wśród nowych członków Unii Europejskiej z grupy krajów UE-8 największe dochody podatkowe wykonywane są w Czechach, Słowenii i na Węgrzech. Dochody podatkowe w wyżej wymienionych krajach mają zbliżoną wielkość do średniej w krajach UE-15. Znacznie mniejsze dochody podatkowe są wykonywane przez sektor IRS w krajach bałtyckich. Na Litwie oraz na Łotwie łączne dochody podatkowe nie przekraczały 30% PKB.

W żadnym z krajów grupy UE-8 dochody z PIT nie są pobierane w wielkości zbliżonej do średniej w krajach Piętnastki (10,5% PKB). Największe dochody z tytułu PIT wynoszące 7,5% PKB są wykonywane na Węgrzech, dosyć zbliżony poziom wpływów z tego podatku występuje w Estonii i na Litwie. Najniższe dochody z PIT wpływają do budżetu sektora IRS na Słowacji. Dochody te są o ponad połowę niższe niż na Węgrzech i w Estonii.

Tabela 13. Dochody podatkowe w relacji do PKB w krajach grupy UE-8 w latach 1999 – 2002

Kraje	%%								
	Ogółem								
	w tym:								
	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Składki	Cła	Majątkowe	Inne	
<b>Kraje UE-8</b>	<b>33,6</b>	<b>5,7</b>	<b>1,8</b>	<b>7,9</b>	<b>3,5</b>	<b>11,5</b>	<b>0,5</b>	<b>0,2</b>	<b>2,6</b>
Czechy	36,4	4,8	3,2	5,6	3,5	15,0	0,5	0,3	3,5
Estonia	32,5	7,4	0,8	9,1	3,6	11,0	0,0	x	0,6
Litwa	28,1	7,3	0,5	8,0	3,4	7,7	0,3	x	0,9
Łotwa	29,6	6,0	2,1	7,4	3,4	9,2	0,3	x	1,2
Polska	33,6	4,6	1,8	7,4	4,0	9,6	0,6	x	5,6
Słowacja	31,0	3,5	2,0	7,4	2,9	12,7	0,4	0,2	1,9
Słowenia	39,8	4,2	1,3	10,2	3,3	15,5	0,9	0,7	3,7
Węgry	37,6	7,5	2,4	8,4	3,6	11,3	0,8	0,2	3,4

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W krajach grupy UE-8 dochody z CIT są znacznie mniejsze niż wynosi średnia w Unii Europejskiej. Z krajów Europy Środkowej, które przystąpiły do UE, tylko Czechy wykonują

dochody z tytułu CIT na poziomie zbliżonym do średniej dla krajów UE-15. Na Litwie oraz w Estonii dochody z CIT nie przekraczały nawet 1% PKB, a w Słowenii i Polsce zawierały się w przedziale 1 – 2% PKB.

Sektor instytucji rządowych i samorządowych w nowych krajach członkowskich z Europy Środkowej czerpie relatywnie większe dochody z podatku VAT niż sektor IRS w krajach Piętnastki. Podatek VAT przynosi szczególnie wysokie wpływy w Słowenii, gdzie stanowi ponad 10% PKB, a także w Estonii. Jedynie Czechy, z wpływami z VAT na poziomie 5,6% PKB, znacznie się różnią od wysokiej średniej dla całej grupy. Odmiennie wygląda sprawa wielkości wpływów z akcyzy, która przynosi odpowiednio większe dochody budżetom sektora IRS w krajach UE-15 niż w krajach UE-8. W badanej grupie Polska miała największe wpływy z podatku akcyzowego sięgające 4% PKB, zauważyć jednak należy, że pomiędzy poszczególnymi krajami grupy UE-8 nie występują tak duże różnice w wielkościach wpływów z tego podatku, jak ma to miejsce w przypadku podatku VAT.

Wpływy ze składek na ubezpieczenia społeczne względem PKB wynoszą mniej więcej tyle samo w krajach UE-8, co w krajach Piętnastki. Największe obciążenie składkami występuje w Słowenii oraz w Czechach, gdzie wynosi około 15% PKB. Na Litwie, Łotwie oraz w Polsce obciążenie gospodarki składkami jest dużo mniejsze. Podobnie jak w krajach UE-15 cła nie stanowią już istotnego źródła dochodów publicznych nowych członków Unii Europejskiej. Bardziej istotne znaczenie mają inne podatki, zazwyczaj o charakterze lokalnym, zasilające budżety jednostek samorządowych. Podatki te stanowiły średnio 2,6% PKB w krajach grupy UE-8.

W krajach bałkańskich dochody podatkowe w relacji do PKB są mniejsze niż w krajach Piętnastki oraz w krajach grupy UE-8. Szczególnie niskie wpływy podatkowe występują w Albanii, gdzie nie przekraczają nawet 20% PKB. Natomiast w Chorwacji wykonanie dochodów podatkowych jest stosunkowo wysokie, na poziomie porównywalnym z krajami UE-15. Wielkość dochodów podatkowych w Macedonii jest zbliżona do średniej dla nowych krajów członkowskich UE z Europy Środkowej, podczas gdy Bułgaria i Rumunia wykonują dochody podatkowe w wielkości zbliżonej do Litwy i Łotwy, czyli nieco mniejszej, niż wynosi średnia dla krajów UE-8.

Tabela 14. Dochody podatkowe w relacji do PKB w Krajach Bałkańskich w latach 1999 - 2002

Kraje	Ogółem								
	w tym:								
	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Składki	Cła	Majątkowe	Inne	
<b>Kraje Bałkańskie</b>	<b>29,3</b>	<b>3,1</b>	<b>1,7</b>	<b>7,9</b>	<b>3,7</b>	<b>9,4</b>	<b>2,1</b>	<b>0,1</b>	<b>1,4</b>
Albania	18,0	0,8	1,6	6,5	1,6	3,7	2,4	0,0	1,4
Bułgaria	28,7	3,6	2,5	8,3	3,7	7,8	0,7	0,0	2,1
Chorwacja	39,3	2,9	1,4	13,9	4,5	13,4	2,7	0,2	0,3
Macedonia	32,4	4,8	1,2	6,1	5,2	10,8	3,7	0,5	0,1
Rumunia	28,2	3,3	1,9	4,5	3,5	11,2	0,8	0,0	3,0

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W krajach bałkańskich PIT jest jeszcze mniej istotnym źródłem dochodów sektora IRS niż w krajach z grupy UE-8. W Albanii dochody z PIT nie przekraczają nawet 1% PKB, a w Chorwacji stanowią one niespełna 3% PKB. W odróżnieniu od PIT, dochody z CIT są wykonywane na podobnym poziomie, co w państwach członkowskich z Europy Środkowej. Dochody CIT są mało

zróznicowane pomiędzy poszczególnymi krajami bałkańskimi. Relatywnie największe dochody z CIT są uzyskiwane w Bułgarii (2,5% PKB).

Średnia wielkość podatku od towarów i usług VAT w krajach bałkańskich i w krajach grupy UE-8 jest bardzo podobna. Także we wpływach z akcyzy nie ma widocznych różnic pomiędzy obiema grupami państw. Największe wpływy z VAT otrzymują instytucje publiczne w Chorwacji (prawie 14% PKB), podczas gdy w Rumunii dochody sektora IRS z tytułu VAT wynoszą 4,5% PKB. Większe znaczenie niż w krajach UE mają natomiast dochody z cel. Albania, Chorwacja i Macedonia otrzymują wpływy z cel wynoszące 2,4- 3,7% PKB.

Średnie dochody podatkowe w krajach WNP są najniższe spośród trzech wyróżnionych w analizie grup krajów przechodzących transformację systemową. O ile sektor IRS na Białorusi, w Rosji, na Ukrainie i w Uzbekistanie czerpie stosunkowo wysokie dochody z danin publicznych, to w pozostałych krajach WNP podatki są wykonywane w znacznie mniejszym zakresie. W krajach takich jak Armenia, Azerbejdżan, Gruzja, Kirgistan i Tadżykistan dochody podatkowe nie przekraczają 20% PKB.

Tabela 15. Dochody podatkowe w relacji do PKB w krajach Wspólnoty Niepodległych Państw w latach 1999 - 2002

Kraje	Ogółem								
	w tym:								Inne
	PIT	CIT	VAT	Akcyza	Składki	Cła	Majątkowe		
<b>Kraje WNP</b>	<b>23,4</b>	<b>2,2</b>	<b>2,8</b>	<b>6,7</b>	<b>2,3</b>	<b>5,2</b>	<b>1,3</b>	<b>1,2</b>	<b>1,9</b>
Armenia	17,4	0,9	1,3	7,0	2,6	2,8	0,7	0,7	1,4
Azerbejdżan	16,1	1,9	2,5	5,7	1,5	2,2	0,9	0,9	0,5
Białoruś	35,5	3,0	3,6	9,0	2,3	11,9	2,1	2,1	1,5
Gruzja	14,5	1,9	1,1	5,6	1,2	1,8	0,9	0,9	1,1
Kazachstan	21,2	2,1	6,5	4,7	0,7	3,6	1,0	1,0	1,6
Kirgistan	17,6	1,4	1,5	6,9	1,4	3,5	0,6	0,6	1,7
Moldowa	26,4	1,4	1,9	9,2	3,0	7,4	1,5	1,5	0,5
Rosja	34,9	2,1	4,3	7,6	2,4	7,7	3,0	3,0	4,8
Tadżykistan	14,7	1,2	0,6	6,6	0,9	1,9	1,4	0,5	1,6
Turkmenistan	23,0	1,9	2,5	6,3	0,7	3,4	0,0	0,0	8,2
Ukraina	31,0	4,9	4,3	6,1	4,0	9,0	1,1	1,1	0,5
Uzbekistan	29,5	3,6	3,2	6,0	6,6	6,7	0,7	0,7	2,0

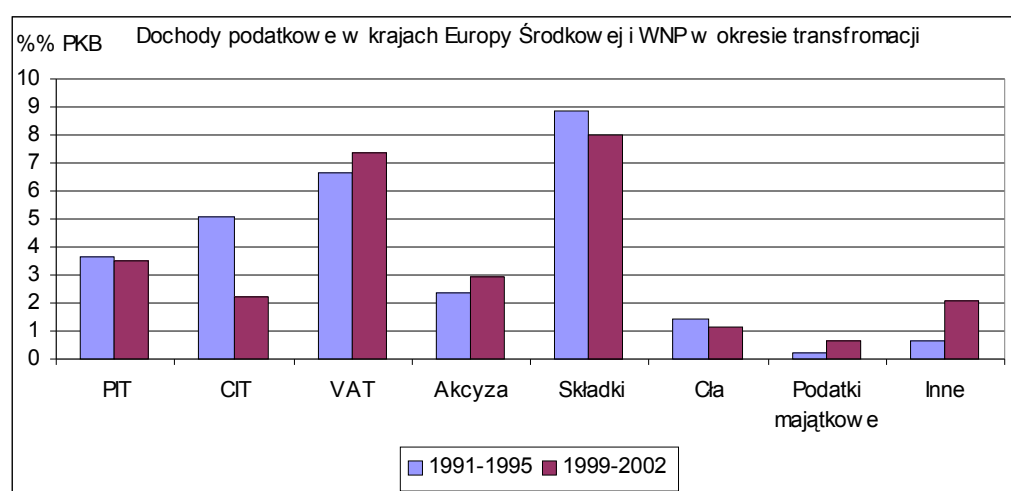
Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Niskie wykonanie dochodów podatkowych w krajach WNP spowodowane jest relatywnie małymi wpływami z tytułu PIT oraz z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. Dochody z PIT przekraczające 3% PKB zostały wykonane tylko na Ukrainie, w Uzbekistanie i na Białorusi, podczas gdy w pozostałych krajach WNP dochody te są jednak znacznie mniejsze. Pomimo że dochody z VAT stanowią szczególnie ważne źródło w strukturze dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych w krajach WNP, to jednak wpływy z tego tytułu nie mogą pokryć niedoborów powstałych na skutek niskiego wykonania PIT. Tym bardziej, że w krajach WNP nawet wpływy z VAT były niższe w stosunku do PKB niż dochody z tego tytułu w krajach UE-15 oraz w krajach Europy Środkowej.

### 3.5. Ewolucja struktury dochodów podatkowych w okresie transformacji

W okresie transformacji systemowej kraje Europy Środkowej były narażone na wstrząsy gospodarcze, które powodowały poważne zakłócenia w sektorze finansów publicznych. Załamanie produkcji na początku okresu transformacji, a następnie kryzys rosyjski pod koniec lat 90. wywołały znaczny spadek dochodów publicznych z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw CIT. Zmniejszyły się także wpływy podatkowe od osób fizycznych. Mniejsze wpływy z tytułu podatków dochodowych starano się zastąpić poprzez zwiększenie wielkości podatków pośrednich, głównie przez poszerzenie bazy podatkowej. Szukano także możliwości zwiększenia dochodów sektora instytucji rządowych i samorządowych poprzez nałożenie nowych podatków oraz zwiększenie opodatkowania majątku (w tym nieruchomości).

Wykres. 4. Dochody podatkowe w krajach Europy Środkowej i WNP w okresie transformacji



Kierunek zmian w wielkościach poszczególnych dochodów podatkowych w badanych grupach krajów nie był jednakowy. O ile kraje grupy UE-8 oraz kraje bałkańskie doświadczyły w omawianym okresie spadku dochodów z tytułu PIT, to w krajach WNP sytuacja wyglądała odwrotnie. Było to związane z poprawą działania administracji podatkowej w krajach WNP, a nie z poprawą koniunktury gospodarczej.

Pomiędzy wyróżnionymi trzema grupami krajów nie było natomiast rozbieżności w kierunku zmian wielkości wpływów z tytułu CIT. W każdej z badanych grup wystąpił znaczący spadek wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Ograniczenie dochodów z CIT w największym stopniu dotknęło kraje UE-8, w których wielkość wpływów z tego tytułu spadła prawie o 2/3.

Tabela 16. Najważniejsze dochody podatkowe w krajach Europy Środkowej i WNP w okresie transformacji

Wyszczególnienie	UE-8		Kraje Bałkańskie		WNP	
	1991-1995	1999-2002	1991-1995	1999-2002	1991-1995	1999-2002
PIT	5,9	5,7	4,4	3,1	1,8	2,2
CIT	5,0	1,8	3,2	1,7	5,8	2,8
VAT	8,5	7,9	8,0	7,9	4,6	6,7
Akcyza	2,3	3,5	2,1	3,7	2,5	2,3

%% PKB

Składki	11,1	11,5	11,4	9,4	6,3	5,2
Cla	1,7	0,5	2,5	2,1	0,7	1,3
Podatki						
majątkowe	0,5	0,2	0,1	0,1	0,2	1,2
Inne podatki	1,1	2,0	0,3	1,1	0,4	2,5

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W grupie krajów UE-8 kierunek zmian we wpływach z PIT był niejednorodny. W Polsce wielkość dochodów z PIT zmniejszyła się z 8,2% do 4,6% PKB, znaczący spadek dochodów z PIT nastąpił także na Słowacji. Z kolei wszystkie trzy kraje bałtyckie zwiększyły dochody sektora IRS z tytułu tego podatku. Bardziej jednorodne zmiany dotyczyły wpływów z tytułu CIT. We wszystkich państwach grupy UE-8, oprócz Słowenii, dochody z CIT istotnie się zmniejszyły. Najbardziej dochody z CIT spadły w Estonii (z 7% do 0,8% PKB), na Litwie (z 8,4% do 0,5% PKB), a także w Czechach, Polsce, Słowacji i Węgrzech. Wzrost wpływów z CIT nastąpił tylko w Słowenii, gdzie dochody z tego tytułu wzrosły prawie dwukrotnie.

Tabela 17. **Dochody podatkowe według wybranych kategorii podatków w krajach UE-8 w okresie transformacji systemowej**

%% PKB

Kraje	PIT		CIT		VAT i akcyza		Składki	
	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02
<b>Kraje UE-8</b>	<b>5,9</b>	<b>5,7</b>	<b>5,0</b>	<b>1,8</b>	<b>10,8</b>	<b>11,4</b>	<b>11,1</b>	<b>11,5</b>
Czechy	5,0	4,8	5,3	3,2	11,5	9,1	15,8	15,0
Estonia	7,1	7,4	7,0	0,8	10,7	12,7	8,1	11,0
Litwa	4,6	7,3	8,4	0,5	9,4	11,4	6,9	7,7
Łotwa	5,0	6,0	2,8	2,1	10,4	10,8	12,0	9,2
Polska	8,2	4,6	4,4	1,8	10,2	11,4	9,6	9,6
Słowacja	5,5	3,5	7,7	2,0	12,5	10,3	10,3	12,7
Słowenia	5,0	4,2	0,7	1,3	10,1	13,5	12,5	15,5
Węgry	7,0	7,5	3,5	2,4	11,6	12,0	13,5	11,3

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W krajach UE-8 zmniejszenie wpływów z tytułu podatków dochodowych zostało częściowo zrekompensowane większymi dochodami z podatków pośrednich. Na Litwie i w Estonii, czyli w krajach, w których dochody z CIT spadły najbardziej, łączne wpływy z tytułu VAT i akcyzy wzrosły o 2% PKB. W Czechach i Słowacji sytuacja wyglądała odmiennie, ponieważ spadkowi wpływów z podatków dochodowych towarzyszył także spadek dochodów z podatków pośrednich. Rosnąca stopa bezrobocia w krajach UE-8 doprowadziła także do wzrostu obciążenia gospodarki składkami na ubezpieczenia społeczne. W Słowenii i Estonii dochody ze składek na ubezpieczenia społeczne wzrosły o ok. 3% PKB, dosyć istotny wzrost wpływów z tego tytułu nastąpił także na Słowacji. Nie we wszystkich krajach z grupy UE-8 nastąpił wzrost dochodów z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne. W badanym okresie Łotwa i Węgry zredukowały wpływy sektora IRS z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne o ponad 2% PKB.

W krajach bałkańskich zmniejszenie dochodów z tytułu PIT było w latach 90. zjawiskiem powszechnym. Dochody z tego tytułu wzrosły jedynie w Albanii, ale tylko z tego względu, że na początku okresu transformacji były bliskie zeru. W pozostałych krajach bałkańskich dochody z

PIT istotnie się zmniejszyły. Spadkowi dochodów z tytułu PIT na ogół towarzyszyły mniejsze wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Jedynie w Chorwacji dochody w tytułu CIT wzrosły, podczas gdy w Albanii, Bułgarii i Rumunii dochody z tego podatku znacznie się zmniejszyły.

Tabela 18. **Dochody podatkowe według wybranych kategorii podatków w Krajach Bałkańskich w okresie transformacji systemowej**

%% PKB

Kraje	PIT		CIT		VAT i akcyza		Składki	
	91 – 95	99 - 02	91 - 95	99 – 02	91 - 95	99 – 02	91 - 95	99 - 02
Kraje								
Balkańskie	4,4	3,1	3,2	1,7	10,1	11,6	11,4	9,4
Albania	0,1	0,8	3,3	1,6	7,2	8,1	3,1	3,7
Bułgaria	5,2	3,6	4,5	2,5	6,8	12,0	11,9	7,8
Chorwacja	3,7	2,9	0,9	1,4	18,1	18,4	13,7	13,4
Macedonia	5,8	4,8	1,2	1,2	8,2	11,3	19,2	10,8
Rumunia	7,2	3,3	6,1	1,9	10,1	8,0	9,1	11,2

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

W przypadku niektórych krajów bałkańskich mniejsze wpływy z tytułu podatków dochodowych zostały zrekompensowane wyższymi wpływami z tytułu VAT i akcyzy. W Bułgarii dochody z tytułu podatków pośrednich wzrosły o ponad 5% PKB, a w Macedonii – o ponad 3% PKB. Znacznie poważniejsze problemy finansowe sektora IRS wystąpiły w Rumunii, ponieważ zmniejszyły się zarówno wpływy z tytułu podatków dochodowych jak i wpływy z tytułu podatków pośrednich.

W krajach WNP zmiany w wielkości dochodów z tytułu PIT nie były jednoznaczne. W niektórych krajach poprawiono skuteczność działania administracji podatkowej oraz zrezygnowano z części ulg i zwolnień, co przyniosło większe wpływy do budżetów sektora IRS. W pozostałych krajach z tej grupy silniejszy był efekt obniżania stawek, co z kolei powodowało spadek wpływów z PIT.

W przeciwieństwie do zmian we wpływach z tytułu PIT, spadek dochodów od przedsiębiorstw z tytułu CIT był zjawiskiem powszechnym w krajach WNP. Dochody sektora IRS z tytułu CIT najbardziej spadły w: Armenii, Azerbejdżanie, Białorusi, Rosji, Tadżykistanie i Uzbekistanie. Jedynie w Gruzji i Uzbekistanie wzrosły dochody z tytułu CIT, co było spowodowane marginalnym znaczeniem tego źródła dochodów w początkach okresu transformacji.

Tabela 19. Dochody podatkowe według wybranych kategorii podatków w krajach WNP w okresie transformacji systemowej

%% PKB

Kraje	PIT		CIT		VAT i akcyza		Składki	
	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02	91 - 95	99 - 02
<b>Kraje WNP</b>	<b>1,8</b>	<b>2,2</b>	<b>5,8</b>	<b>2,8</b>	<b>7,1</b>	<b>9,0</b>	<b>6,3</b>	<b>5,2</b>
Armenia	1,3	0,9	5,2	1,3	3,8	9,6	1,8	2,8
Azerbejdżan	2,2	1,9	7,6	2,5	5,6	7,2	9,9	2,2
Białoruś	0,0	3,0	12,1	3,6	x	11,3	12,9	11,9
Gruzja	0,6	1,9	1,0	1,1	1,7	6,8	0,9	1,8
Kazachstan	2,0	2,1	2,2	6,5	3,2	5,4	6,3	3,6
Kirgistan	1,9	1,4	3,1	1,5	6,0	8,3	5,9	3,5
Moldowa	1,7	1,4	4,6	1,9	10,8	12,2	2,9	7,4
Rosja	2,3	2,1	9,1	4,3	7,2	10,0	9,7	7,7
Tadżykistan	2,6	1,2	6,8	0,6	7,0	7,5	9,2	1,9
Turkmenistan	0,3	1,9	4,1	2,5	8,1	7,0	3,5	3,4
Ukraina	3,2	4,9	7,9	4,3	8,9	10,1	11,4	9,0
Uzbekistan	3,6	3,6	6,4	3,2	12,9	12,6	0,7	6,7

Źródło: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy, Mitra, Pradeep i Nicholas Stern, *Tax Systems in Transition*, World Bank Policy Research Working Paper 2947, January 2003, Lorie, Henri, *Priorities for Further Fiscal Reforms in the Commonwealth of Independent States*, IMF Working Paper WP/03/209

Malejące wpływy z CIT zostały w pewnym stopniu zrekomensowane przez wzrost dochodów sektora IRS z tytułu VAT i podatku akcyzowego. Wpływy z podatków pośrednich wzrosły w dziewięciu krajach WNP. Najbardziej jest to widoczne w Armenii i Gruzji, gdzie wzrost łącznych dochodów z VAT i podatku akcyzowego przekroczył 5% PKB.

## 4. REFORMY SYSTEMÓW PODATKOWYCH

Rozważania i uwagi poczynione we wprowadzeniu i w rozdziale 5.1. wskazują, że idealny jednorodny system podatkowy dla wszystkich państw nie istnieje, a podejmowane reformy zależą od wielu założeń dotyczących polityki gospodarczej, jak i uwarunkowań oraz sytuacji, w której były podejmowane. Głęboka reforma podatkowa dokonana w krajach Europy Środkowej i WNP wynikała z przyjętego kierunku zmian systemu gospodarczego i stąd podejmowano niektóre podobne rozwiązania. Dotyczyły one głównych podatków. W wyniku reform wprowadzono nowe podatki od dochodów osobistych (PIT), od dochodów przedsiębiorstw (CIT) oraz podatek VAT. Przegląd dokonań w tym zakresie nie pozwala jednak na wskazanie jednoznacznych trendów czy sekwencji działań w ostatnich piętnastu latach we wszystkich analizowanych krajach.

### 4.1. Reformy podatków w nowych krajach członkowskich UE

W krajach UE-8 reformy podatkowe następowały również w sposób różnorodny w poszczególnych krajach. I tak najwcześniej reformy podjęły Węgry, które jeszcze w końcu lat 80-tych wprowadziły podatek PIT, CIT i VAT. Większość pozostałych krajów wprowadziła wszystkie te podatki w latach 1991-1994. Jedynym wyjątkiem jest Słowenia, która wprowadziła VAT dopiero w 1999 roku (por. tabela 20).

Wprowadzany w krajach UE-8 podatek od dochodów osobistych PIT zawierał zwykle dużą liczbę progów i stawek, zwykle pięć-sześć. W ciągu lat 90-tych obserwowaliśmy wyraźną tendencję do ograniczania liczby tych stawek zwykle do trzech. Wyjątkiem jest Słowenia, która

zachowała te same sześć stawek od początku wprowadzenia PIT w 1993 roku, a najwyższa stawka wynosi 50%. Z drugiej strony najpierw państwa bałtyckie, a w ostatnim roku Słowacja wprowadziły podatek liniowy z jedną stawką PIT. Redukcja liczby stawek łączyła się z ograniczaniem odpisów i zwolnień dostępnych dla podatnika, co zwiększało bazę podatkową. Należy dodać, że poza Słowenią i krajami bałtyckimi podatek PIT i jego stawki były wielokrotnie zmieniane.

W krajach UE-8 wprowadzenie podatku CIT nastąpiło również na początku lat 90-tych. Poszczególne kraje wprowadzały jednak odmienne rozwiązania. Łotwa i Litwa wprowadziły system oparty o trzy stawki, a Węgry o dwie stawki. Pozostałe kraje przyjęły jedną stawkę podatku CIT, która początkowo wahała się od 29% w Estonii do 55% w Czechach. Należy jeszcze dodać, że większość systemów CIT przewidywała znaczne ulgi, zwolnienia, w tym także dla inwestorów zagranicznych. Wydaje się, że pod tym względem system najbardziej korzystny dla bezpośrednich inwestycji zagranicznych przyjęły Węgry.

Dekada lat 90-tych oraz początek XXI wieku przyniosły dwie tendencje. Po pierwsze, państwa obniżały stopy podatku CIT, wprowadzały jedną stawkę lub wręcz go eliminowały (przypadek Estonii). Redukcja stawek jest widoczna w szczególności od roku 2000 i doprowadziła do większego zbliżenia stawek CIT, które obecnie oscylują pomiędzy 16% a 28%. Jednocześnie ograniczono zakres zwolnień i ulg. Ta ostatnia tendencja wynikała również z tego, że kraje te aspirowały do członkostwa w UE i musiały przyjąć m.in. unijne zasady udzielania pomocy publicznej. Zasady te ograniczają m.in. stosowanie podatkowych narzędzi wspierania przedsiębiorstw. W przypadku Węgier, dla których te rozwiązania były szczególnie dogodnie dla inwestorów oznaczały, że negocjacje z UE w tym zakresie zostały zakończone dopiero na szczycie w Kopenhadze w grudniu 2002 roku. Węgry zrezygnowały z agresywnych narzędzi podatkowych dla inwestorów zagranicznych.

Podatek VAT został wprowadzony w tych krajach w miejsce podatku obrotowego. Należy dodać, że wcześniej zmieniano drastycznie system podatku obrotowego, np. w Czechosłowacji w lipcu 1990 roku wyeliminowano ujemne stawki i wprowadzono cztery stawki w miejsce kilkuset. Państwa UE-8 przyjęły podatek VAT w latach 1988-1995, z wyjątkiem wspomnianej wyżej Słowenii. W ciągu lat 90-tych i do roku 2003 stawki tego podatku nie ulegały częstym zmianom, w szczególności dotyczy to stawki podstawowej. Wyjątkiem jest Słowacja, która w 2004 roku wprowadziła jedną stawkę VAT na poziomie 19% oraz Czechy, które również obniżyły tą stawkę z 22 do 19%. W większym zakresie zmieniały się listy towarów i usług objętych obniżonymi stawkami. Wynikało to również z procesu akcesyjnego krajów UE-8.

Tabela 20. Główne zmiany w podatku PIT, CIT i VAT w krajach UE-8

Kraj	PIT	CIT	VAT
Czechy	1994: 6 stawek 15, 20, 25, 32, 40, 44% 1996: likwidacja stawki 40% 1997: likwidacja stawki 44, przywrócenie stawki 40% 2000: likwidacja stawki 40%	1991: 55% 1993: 45%; 1994 – 1998 stopniowa obniżka stawki do: 35% 2000: kolejna obniżka stawki do 31%; 2004: stawka 28%	1993: stawka podstawowa 23%, obniżona 5%; 1995: stawka podstawowa obniżona do 22% 2004: jednolita stawka 19%, obniżenie progu do rejestracji
Estonia	1993: 3 stawki 16, 24 i 33% 1994: podatek liniowy stawka 26%	1991: 3 stawki 15, 23 i 30% 1992: jednolita stawka 35% 1994: stawka obniżona do 26% 2000 – likwidacja podatku	1991: stawka 10% 1992: stawka podstawowa 18%, 1994: ograniczenie wyłączeń 2000: stawka obniżona 5%

Litwa	1991: stawki od 18 do 33% 1994: jednolita stawka 33%	1991: stawka podstawowa 29% 2000: stawka obniżona do 24%	1994: VAT stawka podstawowa 18%, obniżona 9% 2000 – stawka obniżona 5% 2001 – druga stawka obniżona 9%
Łotwa	1991: 5 stawek od 15 do 35% 1997: podatek liniowy 25%	1991: 3 stawki 15, 25 i 35% 1993: stawka podstawowa 25% i wyższe stawki dla sektora finansowego i handlu 1995 – jedna stawka 25% 2001- stawka obniżona do 22%	1992: podatek obrotowy z 10% stawką podstawową 1992-1993 stawka podniesiona do 12 i 18% 1995: VAT stawka podstawowa 18% 2003 – stawka obniżona 9%
Polska	1991 – 3 stawki 20, 30 i 40% 1994 – podwyższono je do 21, 33 i 45% 1997-1998 – obniżenie najwyższej stawki do 44% i 40% 1999: 3 stawki 19, 30 i 40%	1992 – stawka 40%, 1998-2002 – stopniowa obniżka stawki do 27% 2004- stawka obniżona do 19%	1993: stawka podstawowa 22, obniżona 7% oraz liczne wyłączenia, 1994-2002 – stopniowe ograniczanie wyłączeń
Słowacja	1993: 6 stawek od 15-47%; 1994: najwyższa stawka obniżona do 42%; 1999: 7 stawek od 15 do 47%; 2001: najwyższa stawka obniżona do 42%; 2002: 5 stawek od 10 do 38%; 2004: podatek liniowy 19%	1993: stawka 45%; 1994: stawka obniżona do 40%; 2000: stawka obniżona do 29%; 2001: stawka obniżona do 25%; 2004: stawka obniżona do 19%	1993: stawka podstawowa 23%, stawka obniżona 6%; 1999: stawka obniżona podniesiona do 10%; 2003: stawka podstawowa 20%, stawka obniżona 14%; 2004: jedna stawka 19%
Słowenia	1993: 6 stawek 17, 35, 37, 40, 45 i 50%,	1994: 30% 1996: 25%	1999: stawka podstawowa 19% obniżona 8% 2002 – stawka obniżona 8,5%
Węgry	1988: 10 stawek: 20, 25, 30, 35, 39, 44, 48, 52, 56 i 60% 1990: 4 stawki 15, 30, 40, 50% 1992: 3 stawki: 25, 35 i 40% 1994: dodano 2 stawki: 20 i 44% 1997: 6 stawek: 20, 22, 31, 35, 39, i 42% 1999: 3 stawki 20, 30 i 40%,	1989: stawki 40 i 50% 1990: stawki obniżono do 35 i 40% 1991: stawka 40% 1994: 36% 1995: stawka 18%; 2002: ograniczenie ulg inwestycyjnych (wg zasad UE); oraz wprowadzenie uproszczonego systemu dla firm (osób prawnych i fizycznych) o obrocie do 15 mln HUF, stawka 15% 2004: stawka 16%	1988: 3 stawki 0, 15 i 25% 1993: stawka podstawowa 25%, obniżona najpierw 6, a następnie 10% 1995: stawka obniżona podwyższona do 12%

Źródło: Mitra, P. i N.Stern, *Tax systems in Transition*, WPS 2947, 2003,  
*State of small and medium sized business in Hungary 2002*, Hungarian Institute for Economic Analysis, Budapest 2002,  
Kwang-Yeol Yoo, *Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001*, OECD, ECO/WKP(2003) 19, Paris;  
Semjen, A. i L. Szakadat, *Fiscal Centralization in Central Europe*, IREF, b.d.w.  
*VAT rates applied in the member and accession states of the European Community*, DOC 2402/2003 EN

## 4.2. Reformy podatkowe w krajach bałkańskich

W krajach bałkańskich, poza Rumunią, Bułgarią i Albanią reformy związane z transformacją gospodarczą, w tym z systemem podatkowym były uwarunkowane do połowy lat 90-tych konfliktami zbrojnymi oraz brakiem realnej perspektywy akcesji do UE. Dodatkowo słabość struktur państwowych, która ograniczała reformy podatkowe była szczególnie widoczna w krajach powstałych po rozpadzie Jugosławii. W efekcie systemy podatkowe były reformowane w tym regionie z różnym tempem. Jeszcze obecnie podatek VAT nie został wprowadzony w Bośni i Hercegowinie oraz w Serbii. Zwracają uwagę uproszczone systemy PIT w obu tych krajach, z niskimi stawkami podatku liniowego obejmującego dochody z pracy oraz unikalny system degressywny w podatku CIT w Bośni i Hercegowinie.

Sytuacja polityczna sprawiła, że reżimy podatkowe w Kosowie i Republice Serbskiej w Bośni i Hercegowinie od odrębne od systemów podatkowych krajów macierzystych tj. odpowiednio Serbii oraz Bośni i Hercegowiny. Tak więc można mówić o 9 systemach podatkowych w 7 krajach bałkańskich. System podatkowy z Kosowie był wprowadzany przez UNMIK (organ ONZ) i jako taki jest unikalnym przykładem instytucji powstałej w praktyce bez wewnętrznych nacisków i przetargów politycznych<sup>13</sup>. W efekcie powstał system stosunkowo prosty i przyjazny dla podatników. Dla przykładu podatek VAT ma jedną stawkę 15% obejmującą niemal wszystkie usługi i towary (co jednak nie musi być najlepszym rozwiązaniem dla kraju o dużym sektorze rolnym).

Tendencje w zakresie opodatkowania dochodów były podobne jak w krajach UE-8. Stawki podatku CIT ulegały stopniowo zmniejszaniu, a ilość stawek w PIT również ulegała redukcji. Należy dodać, że stawki obu tych podatków są w niektórych krajach bałkańskich bardzo niskie i niższe niż w krajach UE-8. W Serbii stawka CIT wynosi 14%, a w Macedonii 15%. Kraje te stosują również inne zachęty dla inwestorów zewnętrznych. Również stawki podatku PIT w Bośni i Hercegowinie, w Kosowie, w Serbii czy w Macedonii są bardzo niskie (por. tabela 21).

---

<sup>13</sup> por. Grabowski, M. Challenges and Opportunities for Tax policy in Kosova, w: Key issues in building a taxation policy in Kosova, Riinvest, Prishtina 2001

Tabela 21. Głównie zmiany w podatku PIT, CIT i VAT w krajach bałkańskich

Kraj	PIT	CIT	VAT
Albania	6 stawek do 5% do 30%,	stawka 30%	1996: stawka 20%
Bośnia i Hercegowina*	podatek liniowy stawka 10% na przychody z pracy, inne przychody objęte stawkami od 30 do 50% w BiH – Republika Serbska: 9% stawka na przychody z pracy i 4 stawki od 0% do 25%	stawka 30% w BiH - Republika Serbska stawki 20, 15, 12 i 10% (system degresywny)	podatek od sprzedaży: 24% i 10%, jedzenie: 0%, BiH- Rep. Srbska: 20 i 10%, oraz 0%
Bulgaria	1992: 6 stawek 20, 24, 28, 32, 36 i 40% 4 stawki od 20 do 40%, 2002: stawki od 0 do 29%	2000: stawka 25%, stawka 20% dla małych firm 2002: stawka 23,5%	1994: stawka 22%, 1999: obniżona do 20%; wyłączenia przedmiotowe i podmiotowe
Chorwacja	1994: 2001: 3 stawki od 15, 25 35%, 2003: dodatkowa stawka 45%	1994: stawka 20%	1998: stawka 22%, 0% na książki, podstawowe art. żywnościowe, lekarstwa; zwolnieni m.in. usługi komunalne i finansowe
Macedonia	2 stawki: 15 i 18% (poprzednio: 3 stawki od 23 do 35%)	stawka 15% (poprzednio 30%)	2000: stawka 19%, obniżona 5% na energię elektryczną, produkty rolnicze
Rumunia	2003: 5 stawek: 18, 23, 28, 34 i 40 %;	2003: stawka 25% (wcześniej 38%),	1993: stawka 22%, i 11% obniżona; 2003: stawka 19% i obniżona 9%, wyłączenia: usługi finansowe i użyteczności publicznej
Serbia i Czarnogóra	14% podatek liniowy od przychodów z pracy; od innych przychodów stawki 10, 15 i 20%	stawki: 20-30% 2003: 14%	podatek od sprzedaży: stawka 20%, wyłączenia usługi użyteczności publicznej, niektóre art. żywnościowe;
Kosowo**	2002: 3 stawki 0, 5 i 10%	2002: stawka 20% dla dużych firm oraz system uproszczony dla małych firm	2001: VAT stawka 15%, nieliczne wyłączenia, 2002 – obniżenie progu rejestracji do obrotu 50.000 euro

Źródło: Mitra, P. i N.Stern, *Tax systems in Transition*, WPS 2947, 2003,

Kwang-Yeol Yoo, *Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001*, OECD, ECO/WKP(2003) 19,

Tesche, J. *The Role of the State in South East Europe – Fiscal Issues*, mimeo, US Treasury,

*VAT rates applied in the member and accession states of the European Community*, DOC 2402/2003 EN

Uwagi:

\* - dane za 2000 r.

\*\* - Kosowo zgodnie z rezolucją 1244 ONZ jest administrowane przez UNMIK. Reforma podatkowa w tym regionie poczynszy od 2000 roku jest przeprowadzana przez administrację międzynarodową i jest niezależna od decyzji Serbii i Czarnogóry, w skład której z punktu widzenia prawa międzynarodowego wchodzi.

### 4.3. Reformy podatkowe w krajach WNP

Kraje WNP dokonały znaczących reform systemów podatkowych od początku lat 90-tych. Postęp nie jest jednakowy i po fazie początkowej transformacji, kiedy większość krajów przyjęła zręby nowego systemu podatkowego, np. bardzo podobny system podatku VAT, część z tych krajów wraz z postępowaniem transformacji przyjęła bardziej kompleksowe podejście do systemu

podatkowego. Oznaczało to przyjęcie kodeksów podatkowych, które obejmowały wszystkie podatki i procedury związane z ich wyznaczaniem i poborem. Tak stało się w Kazachstanie, Gruzji, Kirgistanie, Mołdowie i Uzbekistanie w połowie lat 90-tych, a w Rosji i Tadżykistanie w końcu lat 90-tych. Azerbejdżan przyjął swój Kodeks Podatkowy w 2001 roku.

Początek lat 90-tych przyniósł jednocześnie wprowadzenie podatku VAT z taką samą stawką 28% w 9 z 12 krajów WNP. Z czasem większość krajów obniżała tą stawkę, zwykle do 20%. Państwa stosowały i nadal stosują liczne wyłączenia w tym podatku. W niektórych z nich, m.in. w Gruzji, Kirgistanie, Rosji i Armenii stopniowo ograniczano listę towarów i usług wyłączonych z opodatkowania tym podatkiem.

Podatki dochodowe, zarówno PIT i CIT, zostały również wprowadzone na początku lat 90-tych, a większość w latach 1991-1992. Tendencja obniżania najwyższych stawek podatku PIT i CIT jest również w tych krajach zauważalna, jednak skala tych obniżek jest mniejsza niż w krajach UE-8. W przypadku PIT obniżka najwyższych stawek tego podatku (np. w Gruzji, Ukrainie) nie przyniosła znaczących zmian w dochodach z tego podatku<sup>14</sup>.

Kraje te stosują w dużej mierze uznaniowe traktowanie inwestorów zagranicznych w sensie obciążeń podatkowych. Nie dotyczy to tylko krajów bogatych w bogactwa naturalne, które zwykle negocjują tzw. umowy PSA (*production sharing agreement*) o zobowiązaniach podatkowych inwestorów. Stąd też tak duże ma znaczenie tzw. działalność quasi-fiskalna (por. rozdz. 5).

Tabela 22. Główne zmiany w podatku PIT, CIT i VAT w krajach WNP

Kraj	PIT	CIT	VAT
Armenia	1992 – stawki i progi zgodne z CIT	1992: 4 progi 12, 18, 25, 30%, liczne wyłączenia i ulgi dla zagranicznych inwestorów	1992: VAT ze stawką 28% 1993: stawka obniżona do 20%, liczne wyłączenia 1994-2001: ograniczanie liczby wyłączeń, podwyższenie progu rejestracji
Azerbejdżan	1992: 6 stawek od 12 do 55%; 2001: 2 stawki 14 i 35%	1992: 3 stawki 25, 30 i 35% 2001: stawka jednolita 24%	1992: VAT ze stawką 28% 1993: stawka obniżona do 20%, liczne wyłączenia 1995-1996: ograniczanie liczby wyłączeń, 1998: stawka obniżona do 18%
Białoruś	1991: 8 stawek od 9 do 40%	1991: stawka 24%	1991: stawka 20% i obniżona 10%
Gruzja	1992: 5 stawek od 12 do 40 %; 1994: najwyższa obniżona do 20% i 4 stawki 1996: liczba wyłączeń i zwolnień obniżona	1992: stawki od 17 do 35% w zależności od sektora 1993: stawka standartowa – 20% oraz dodatkowe stawki w zależności od sektora 1997 – likwidacja ulg	1992: wprowadzenie VAT ze stawką 28%, a następnie jej obniżenie do 14% 1995: stawka podstawowa podwyższona do 20%, 10% stawka na art. żywnościowe liczne wyłączenia 1996-1999: ograniczanie liczby wyłączeń,

<sup>14</sup> por. Stepanyan V., *Reforming the tax system – experiences of Baltics, Russia and other countries of the former Soviet Union states*, IMF, WP 03/2003

Kazachstan	1992: najwyższa stawka 30%, 1993: podwyższona do 40%, 4 stawki; 1995: liczba progów zwiększona do 6 1997: stawka najwyższa obniżona do 30%, a w 1998: liczba progów do 4	1992: stawka podstawowa obniżona do 35%, a następnie do 25% (plus dodatkowe stawki) 1994: jednolita stawka 30% 1997: specjalna stawka w specjalnych strefach ekonomicznych 20%	1992: wprowadzenie VAT ze stawką 28% wraz z niższymi stawkami na żywność 1995: stawka podstawowa obniżona do 20%, 1998 –stawka obniżona na art. żywnościowe i rolne, wyłączenia dalszych usług
Kirgistan	1992: 5 stawek, najwyższa 40%; 1995: do podstawy włączono in-kind dochód, podniesiono najniższy próg, 1997: 6 stawek 1999: najwyższa stawka obniżona do 33%, a liczba progów do 4 2001: 2 stawki: 10 i 20%	1992: obniżenie stawki podstawowej z 45% do 35%, oraz inne stawki w zależności od sektora 1994: obniżenie stawki do 30% 1996: jednolita stawka 30% oraz uproszczony podatek dla małych firm 2001: stawka obniżona do 20%	1992: VAT ze stawką 28% 1993: stawka obniżona do 20%, liczne wyłączenia 1996-2001: ograniczanie liczby wyłączeń
Mołdowa	1992: 7 progów stawki od 10 do 40% 1997: dwie stawki 20% i 32%; 1998: najwyższa stawka obniżona do 28%, a w 2002 do 25%	1992: stawka podstawowa 32% inne stawki w zależności od sektora od 1,5 do 55% 1998: obniżona do 28% 2002: obniżona do 25%	1992: VAT ze stawką 28%, niższe stawki dla art. żywnościowych 1993: stawka obniżona do 20%, liczne wyłączenia 2002: 5% stawka na produkty rolnicze
Rosja	1992: 3 stawki: 12, 20 i 30%, 2001: podatek liniowy 13% i likwidacja wielu ulg	1992: stawka podstawowa 32% oraz inne w zależności od sektora 1994: stawka podniesiona do 37%, a następnie obniżona do 30% 2002: stawka obniżona do 24%, ulgi i zwolnienia zlikwidowane	1992: VAT ze stawką 28%, niższe stawki dla art. żywnościowych 1993: stawka obniżona do 20%, stawka obniżona 10%, liczne wyłączenia 1994: dodatkowy podatek obrotowy 3% 2001: ograniczenie wyłączeń
Tadżykistan	1992: stawki od 10 do 60% 1995: stawka najwyższa obniżona do 40, a w 1997 podwyższona do 47%, a w 2002 obniżona do 20%	1991: stawka podstawowa 35% oraz inne w zależności od sektora 1993: obniżona do 32% 1994: podniesiona do 40% 1997: obniżona do 30%	1992: VAT ze stawką 28%, mała liczba wyłączeń 1993: stawka obniżona do 20%, 1994: dodatkowy podatek obrotowy 3% 1997: likwidacja podatku obrotowego
Turkmenistan	b.d.	1993: 3 stawki 25, 30 i 35%	1993: podstawowa 20%
Ukraina	1991: 4 stawki z najwyższą 30% 1994: najwyższa stawka podniesiona do 90%, a ilość progów do 8 1995: stawka najwyższa obniżona do 60%, ilość progów do 7 1996: stawka najwyższa obniżona do 40%, ilość progów do 6	1992: stawka obniżona z 35 do 18% 1994-1995 stawka podniesiona do 30%	1992: VAT ze stawkami 22% (dla art. o cenach wolnych) i 28% (dla art. o cenach administracyjnych), 1995: stawka obniżona do 20%, liczne wyłączenia

Uzbekistan	1992: 7 stawek od 12 do 60% 1993: 6 stawek, najwyższa 50% 1994: 4 progi, najwyższa stawka 45%, która w 1995 została obniżona do 40%, a rok później podwyższona do 45%, a liczba stawek do 5	1992: stawka podstawowa 18% plus liczne wyłączenia i inne stawki w zależności od sektora 1996: stawka podstawowa 37% 1997 - 1999: stopniowe obniżenia stawki podstawowej do 33%	1992: VAT ze stawką 30%, wyłączony handel detaliczny i usługi, 1993: stawka obniżona do 25%, objęcie handlu 1994: stawka obniżona do 20%, objęcie handlu 1995-1996: stawki obniżane do 18 i 17% 1997: stawka podwyższona do 18%, wprowadzenie stawki obniżonej 10% na art. żywnościowe 1998-1999: podniesienie stawek podstawowej do 20%, obniżonej do 15%
------------	---	---	---

Źródło: Stepanyan V., *Reforming the tax system – experiences of Baltics, Russia and other countries of the former Soviet Union states*, IMF, WP 03/2003; Mitra, P. i N.Stern, *Tax systems in Transition*, WPS 2947, 2003, Kwang-Yeol Yoo, *Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001*, OECD, ECO/WKP(2003) 19; Ebrill, L. i O.Havrylyshyn, *Tax reform in the Baltics, Russia, and other Countries of the Former Soviet Union*, Occasional Paper 182, IMF 1999

#### 4.4. Główne efekty, tendencje i wyzwania dalszych reform systemów podatkowych

Pierwsza obserwacja dotycząca niemal wszystkich krajów jest taka, że po około 15 latach od rozpoczęcia reform systemów podatkowych przyjęły one trzy zasadnicze podatki charakterystyczne dla państw o gospodarkach rynkowych, tj. PIT, CIT i VAT. Oczywiście mamy obecnie wielką różnorodność szczegółowych rozwiązań, stawek, zwolnień, ulg i zakresu podmiotowego działania tych podatków w poszczególnych 27 krajach. Warunek wstępny do ewentualnego dalszego usprawniania tego systemu jest jednak spełniony.

Wyraźna jest tendencja zwiększania bazy podatkowej i zmniejszania najwyższych stawek podatkowych. Jest to również tendencja powszechna w krajach OECD. To niesie za sobą, jeśli chodzi o podatki dochodowe, mniejszą presję na tzw. planowanie podatkowe w firmach oraz podejmowanie działań w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania. Z punktu widzenia efektywności mikroekonomicznej przynosi mniejsze zniekształcenia w zakresie sposobów finansowania inwestycji i alokacji kapitału. Udało się również w niektórych krajach wprowadzić system podatku VAT z jedną stawką i bardzo niską liczbą zwolnień i wyłączeń, co zwiększa efektywność i zmniejsza koszty funkcjonowania<sup>15</sup>. Tak się stało np. na Słowacji, czy w Kosowie.

Druuga tendencja to przechodzenie od dochodów z podatków bezpośrednich do podatków pośrednich (i cel w niektórych krajach) jako głównego źródła dochodów podatkowych. Ma to przyczynić się do zwiększenia stabilności dochodów podatkowych.

Większość krajów, które nie są obecnie członkami UE zachowała możliwość przyznawania znacznych ulg i zwolnień podatkowych dla inwestorów zewnętrznych. Konkurencja pomiędzy państwami polegająca na korzystaniu wyłącznie z takiego narzędzia może być szkodliwa i prowadzić do nadmiernych ubytków z dochodów podatkowych. Badania i doświadczenie m.in. OECD wskazują, że przejrzystość zasad podatkowych, pewność prawa w tym zakresie, niskie i stałe stawki podatku są skuteczniejsze w przyciąganiu inwestorów niż wieloletnie wakacje podatkowe. Małe i średnie przedsiębiorstwa zostały objęte uproszczonymi formami opodatkowania, zwykle opartymi o zryczałtowane podatki od przychodu (presumptive tax). Nie

<sup>15</sup> Szacunki wskazują, że efektywne stopy VAT wynoszą zwykle w krajach UE od 40% (np. w Szwecji) do 60% (np. w Austrii) stopy podstawowej. Jedynie Dania spośród krajów UE ma stopę efektywną zbliżoną do podstawowej.

oznacza to, że wiele problemów związanych z opodatkowaniem takich przedsiębiorstw, takich jak problemy graniczne dochodów z pracy i kapitału, czy właściwe rozgraniczenie dostępu do uproszczonych form opodatkowania zostało rozwiązanych. Wynika to często ze słabości administracji skarbowej, ale również z wprowadzenia niezwykle skomplikowanych i zmiennych form opodatkowania<sup>16</sup> w niektórych krajach np. na Ukrainie.

Najczęściej wymienianym najważniejszym wewnętrznym ograniczeniem efektywnego wdrażania systemu podatkowego były ograniczenia administracji podatkowej do skutecznego poboru nowych podatku i obsługi zwielokrotnionej ilości podatników i płatników podatków<sup>17</sup>. Podkreślają to w szczególności eksperci analizujący kraje WNP. Wskazują oni również, że wprowadzanie zasad funkcjonowania nowoczesnej administracji podatkowej następowało z opóźnieniem w stosunku do wprowadzonych zmian w zakresie samych podatków<sup>18</sup>.

Natomiast najskuteczniejszym uwarunkowaniem zewnętrznym wprowadzania reform podatkowych była perspektywa członkostwa w Unii Europejskiej. Dotyczy to, rzecz jasna, w szczególności podatków pośrednich objętych harmonizacją prawną w ramach Wspólnoty i krajów, które już są członkami UE. Z drugiej strony wpływ Banku Światowego, IMF czy EBRD, czy też stwierdzając wprost, uzależnienie dostępu do źródeł finansowania z tych organizacji był prawdopodobnie istotny, ale z pewnością nie tak silny jak perspektywa członkostwa w UE. Pomoc techniczna kierowana do tych krajów okazała się również czynnikiem, który nie odegrał decydującego znaczenia w szczególności w krajach WNP i krajach bałkańskich. Z drugiej strony nie jest łatwo odizolować poszczególne czynniki, które decydowały o tempie i kształcie reformy systemów podatkowych.

Głównym problemem w większości krajów są wysokie, a czasami rosnące wydatki publiczne i stąd presja na zwiększanie dochodów podatkowych. Ta tendencja prawdopodobnie utrzyma się w przyszłości. Problem dostosowań w sferze fiskalnej jest szczególnie istotny w krajach o wysokich udziałach wydatków publicznych do PKB. W analizowanych krajach dotyczy to więc przede wszystkim krajów UE-8, które mają nadmierne wydatki publiczne w porównaniu do poziomu swojego rozwoju gospodarczego.

Z punktu widzenia rozwoju gospodarki eliminacja lub ograniczenie mechanizmów podatkowych, które prowadzą do braku neutralności na rynku produktów jest w wielu krajach wciąż bardzo istotnym problemem. Dotyczy to części krajów bałkańskich i większości krajów WNP (por. rozdz. 5.2). W krajach UE-8 stopniowe przechodzenie na stabilne dochody z podatków od wartości oraz dalsze wykorzystanie podatków do internalizacji kosztów zewnętrznych związanych ze zużyciem środowiska może stać się celem średniookresowym w dalszym reformowaniu systemu podatkowego.

Rosnąca konkurencja pomiędzy systemami podatkowymi, które mają być jednym z czynników zwiększających konkurencyjność kraju spowodowała, że w ostatnich latach nastąpiło zbliżenie się stawek podatków od zysków w wielu krajach na świecie. Należy jednak poczynić dwie uwagi.

Po pierwsze podatki są jednym z wielu czynników określających środowisko gospodarcze danego kraju. Takie czynniki jak stabilność polityczna i makroekonomiczna czy pewność obrotu są brane pod uwagę w pierwszym rzędzie przez inwestorów ponadnarodowych.

---

<sup>16</sup> Grabowski, M., M.Mackiewicz, E.Malinowska, W.Misiąg, M.Tomalak, Małe i średnie przedsiębiorstwa w systemach podatkowych wybranych krajów europejskich, PARP, Warszawa 2001

<sup>17</sup> pomijamy tutaj samą wolę polityczną wprowadzania reform systemów podatkowych oraz przyjęcia i kontynuowania reform rynkowych.

<sup>18</sup> por. np. Ebrill, L. i O.Havrylyshyn, Tax reform in the Baltics, Russia, and other Countries of the Former Soviet Union, Occasional Paper 182, IMF 1999 str. 26

Po drugie skupienie uwagi wyłącznie na stawkach podatkowych i ich porównywanie ma ograniczony sens. Wynika to nie tylko z tego, że jest wysoka uznaniowość w podejmowaniu decyzji w zakresie wakacji podatkowych dla inwestorów w wielu analizowanych krajach. Tak więc w kraju o wysokiej nominalnej stawce inwestor może być zwolniony całkowicie np. na 10 lat z opłacania podatku dochodowego. Rzecz w tym, że aby właściwie porównać obciążenia podatkowe inwestorów należy wziąć pod uwagę znacznie więcej cech systemu podatkowego oraz kategorii makroekonomicznych. Wynika to z tego, że z punktu widzenia inwestora ważny jest ostateczny efekt działania tych czynników, które prowadzą do wyliczenia stopy zwrotu z inwestycji, w kraju-siedzibie inwestora. Do tych czynników należą obok samych stawek podatku od zysków przedsiębiorstw: kurs walutowy oraz stopy inflacji w okresie inwestycji w kraju przyjmującym inwestycję i w kraju-siedzibie spółki-matki, stopy amortyzacji dla różnych typów aktywów (maszyny, budynki, wartości niematerialne itp.) w okresie inwestycji, sposób finansowania inwestycji i koszt z tym związany (finansowanie długiem, kapitałem, z zysków niepodzielonych)<sup>19</sup>. Oznacza to oczywiście, że porównywanie samych stawek podatkowych jest znacznym uproszczeniem. Jednak dla inwestorów niskie stawki podatków od zysków są ważną pierwszą przesłanką i sygnałem wskazującym również pośrednio na „przyjazność” środowiska instytucjonalnego dla inwestorów. I dlatego inwestorzy ten sygnał biorą poważnie pod uwagę. Dodatkowo w krajach UE-8, które są postrzegane jako mające niskie ryzyko polityczne i makroekonomiczne, udzielanie pomocy przedsiębiorstwom przez państwo podlega przepisom unijnym i stąd tak mocne instrumenty przyciągania inwestycji jak wakacje podatkowe nie mogą być stosowane.

W analizowanych krajach od roku 2000 dokonały się istotne redukcje stawek CIT. Podobne zjawisko obserwowane jest we wszystkich krajach OECD od końca lat 80-tych i również nasiliło się w ostatnich kilku latach. Ilustruje to tabela 23 poniżej.

**Tabela 23. Zmiany stóp podatku CIT w latach 2000-2003 według grup państw**

Kraje	Ilość państw, które zmniejszyły stawkę CIT w latach 2000-2003	Ilość państw, które mają stawkę CIT mniejszą niż 25% (stan na koniec 2003r.)
UE-8	7 z 8	7 z 8
Kraje Bałkańskie	3 z 7	7 z 9 (łącznie z Kosowem i Rep. Serbską w BiH)
Kraje WNP	2 z 12	6 z 12
UE-15	10 z 15	1 z 15

*Źródło:* jak w tabelach 3.1 do 3.3 oraz Owen, J. *Fair Tax Competition – a pillar of positive economic reform*, presentation during the INEKO conference Economic Reform for Europe, Bratislava 18-20 March 2004, w: [www.ineko.sk](http://www.ineko.sk)

Dane z tabeli jednoznacznie wskazują, że większość z analizowanych 27 krajów ma niskie stawki podatku CIT w porównaniu ze starymi członkami UE i to pomimo redukcji tych stawek w wielu krajach UE w ostatnich latach. Oznacza to, że obniżki tych stóp były w krajach Wspólnoty stosunkowo nieznaczne. Reformy pod tym względem krajów transformujących się były daleko głębsze i objęły one nie tylko nowe kraje członkowskie, ale również kraje WNP i kraje bałkańskie. Ostatnie dane o znacznym wzroście napływu FDI do krajów bałkańskich zdają się wskazywać, że zmiany systemów podatkowych mogły również się do tego przyczynić.

#### **4.5. Przypadek radykalnej reformy podatkowej: Słowacja w latach 2003-2004**

<sup>19</sup> por. Griffith R. *Opodatkowanie przedsiębiorstw w Polsce a bodźce do inwestowania*, w: Grabowski, M. (red.) *Opodatkowanie a wzrost gospodarczy*, IBNGR 1995, lub Kwang-Yeol Yoo, *Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001*, OECD, ECO/WKP(2003)

1 stycznia 2004 roku w życie weszła kompleksowa reforma słowackiego systemu podatkowego. Jej przyjęcie zajęło ponad rok, ponieważ nowy centro-prawicowy i proreformowy rząd doszedł do władzy jesienią 2002 roku. Partie koalicyjne uznawały, że stary system jest nie zrównoważony, skomplikowany, ulega zbyt częstym zmianom. Ustawa o podatku dochodowym coraz bardziej powiększała swoje rozmiary, uwzględniając liczne zwolnienia i stawki szczególne, zniekształcając jednocześnie środowisko biznesowe i realizując cele polityki socjalnej. Ponadto **w erze pogłębiającej się globalizacji i rosnącej mobilności siły roboczej, względnie wysokie podatki bezpośrednie szkodziły konkurencyjności kraju.** W bardziej złożonym, nowoczesnym społeczeństwie okazywało się, że coraz trudniej było kontrolować inkasowanie podatków, a łatwiej unikać ich zapłaty w porównaniu do podatków pośrednich. Wszystkie te elementy stanowiły poważną przeszkodę dla realizacji celów rządu, zmierzających do stworzenia odpowiednich warunków dla wysokiego i zrównoważonego wzrostu gospodarczego, ograniczenia deficytu fiskalnego do poziomu poniżej 3% PKB do 2006 roku (w 2002 roku – 7,2%) oraz zmniejszenia wydatków publicznych jako elementu PKB z 49% w 2002 roku do 40,8% w 2006 roku.

Aby osiągnąć te cele, Ministerstwo Finansów podjęło decyzję o zaprojektowaniu prostego, uczciwego, neutralnego i przyjaznego dla biznesu systemu podatkowego. System ten ma eliminować podwójne opodatkowanie oraz **przesunąć ciężar podatkowy z podatków bezpośrednich na pośrednie.** Aby zapewnić uczciwość systemu podatkowego, zdecydowano się opodatkować wszelkiego rodzaju dochody, bez względu na kwotę, w równy sposób i nałożyć stałą stopę na dochody osobiste. Tak więc powstrzymano się od traktowania polityki podatkowej jako kluczowego instrumentu służącego do osiągania celów pozafinansowych (tj. socjalnych). Poszukując najlepszych stóp podatkowych, rząd zastosował taką samą, 19% stopę dla podatków: osobistego, od podmiotów prawnych i dla podatku od towarów i usług (VAT). Wybierając 19% stopę, rząd przyjął bardziej konserwatywne szacunki i w 2004 roku, nominalnie rzecz ujmując, utrzymał reformę na neutralnym poziomie przychodów (Tabela 24.). Jednak udział przychodów podatkowych w PKP spada z 19,5% w 2003 roku do 15,1% w 2004 roku. Biorąc pod uwagę lepszy niż oczekiwano rozwój finansów publicznych, nastąpić powinna dalsza redukcja obciążeń podatkowych. Na koniec kwietnia 2004 roku budżet państwa zanotował nadwyżkę, co stanowi istotną poprawę w stosunku do takiego samego okresu ubiegłego roku. Jednak, uwzględniając wiele efektów ubocznych, przed końcem czerwca jest zbyt wcześnie na ocenę fiskalnego wpływu reformy.

Tabela 24. Fiskalne konsekwencje reformy podatkowej w 2004 roku na Słowacji

	2003 (stan faktyczny, przed reformą)		2004 (budżet państwa, po reformie)		Zmiana
	miliardy SKK	Udział w ogóle	miliardy SKK	Udział w ogóle	
<b>Przychody ogółem</b>	<b>233,1</b>	<b>100%</b>	<b>232,0</b>	<b>100%</b>	<b>-0,5%</b>
Przychody podatkowe	200,1	85,8%	195,2	84,2%	-2,4%
<b>Podatki bezpośrednie (osobiste i od osób prawnych)</b>	<b>61,0</b>	<b>26,2%</b>	<b>40,6</b>	<b>17,5%</b>	<b>-33,4%</b>
Podatek od dochodów osobistych	31,9	13,7%	18,6	8,0%	-41,7%
Podatek od podmiotów prawnych	29,1	12,5%	22,0	9,5%	-24,4%
<b>Podatki pośrednie (VAT i akcyza)</b>	<b>121,8</b>	<b>52,3%</b>	<b>138,6</b>	<b>59,8%</b>	<b>+13,8%</b>
VAT	83,8	36,0%	97,7	42,1%	+16,6%
Akcyza	38,0	16,3%	40,9	17,6%	+7,6%

Źródło: budżet Słowacji na 2004 rok

### a) Poprawka do ustawy o podatku od towarów i usług

W starym systemie istniały dwie stopy podatku VAT – standardowa stawka wynosząca 20% i stopa obniżona na poziomie 14%. Reforma podatkowa ujedynoliciła zasady i wprowadziła jedną stopę podatku VAT wynoszącą 19%. Pod względem politycznym i społecznym był to najtrudniejszy element reformy, ponieważ powodował wzrost cen towarów i usług uprzednio opodatkowanych zmniejszoną stopą. Dotyczyło to na przykład podstawowej żywności, leków, elektryczności, robót budowlanych, książek, gazet, czasopism lub usług hotelowych i gastronomicznych. Ujedynolicenie powinno zmniejszyć spekulacje, mające na celu płacenie podatków według niższej stopy. Ministerstwo Finansów argumentowało także, że utrzymując niższą stopę, państwo wspiera każdego, a nie tylko tych, którzy tego naprawdę potrzebują. Parlament zatwierdził poprawkę do ustawy o podatku VAT w czerwcu 2003 roku jako pierwszy element reformy podatkowej. Poprawka ta weszła w życie 1 stycznia 2004 roku. Terminowe przyjęcie było kluczowym warunkiem powodzenia całej reformy.

### b) Ustawa o podatku dochodowym

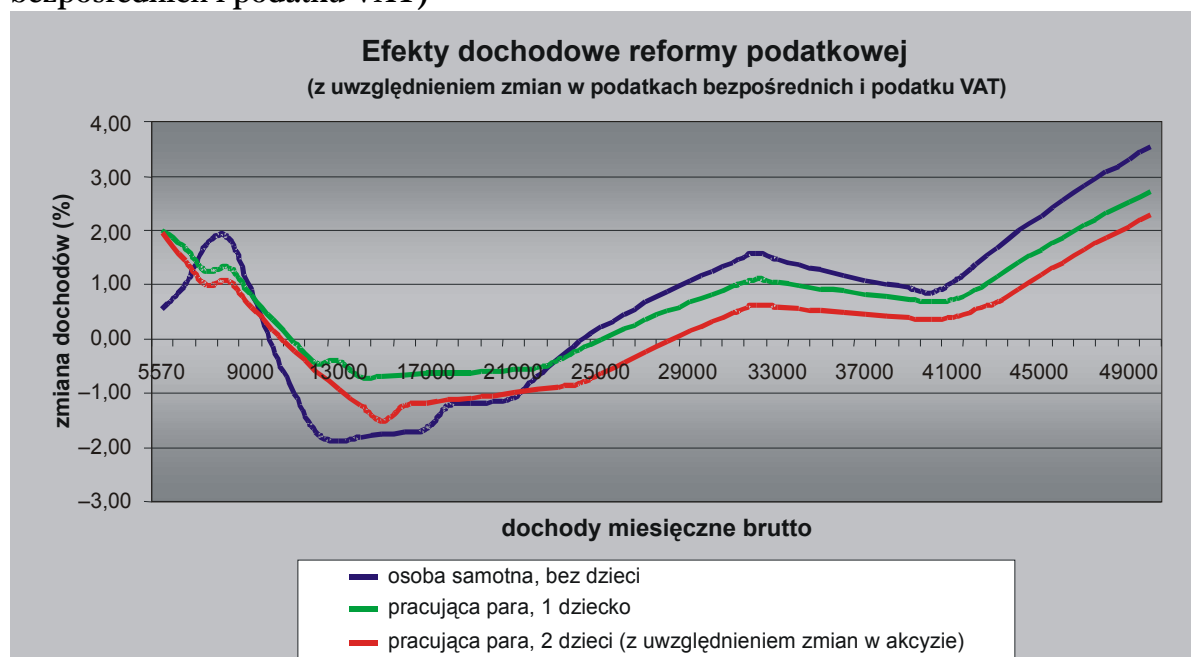
**Podatek od dochodów osobistych:** stary system stosował pięć stawek podatkowych uzależnionych od poziomu dochodów: 10% (dla najniższych), 20%, 28%, 35% i 38% (dla najwyższych). Nowy system wprowadził jedną stałą stopę wynoszącą 19% dla wszystkich dochodów. Zwiększył także poziom dochodów nie podlegających opodatkowaniu (tj.: podstawową ulgę podatkową, podlegającą odliczeniu od podstawy opodatkowania) z 38 760 SKK na podatnika na rok do kwoty stanowiącej 19,2 raza minimum życiowego (80 832 SKK w 2004 roku) na podatnika na rok. W wyniku tego każda osoba, której wynagrodzenie nie przekracza około połowy średniej płacy w gospodarce nie płaci żadnych podatków. Pozostali płacą 19% od różnicy pomiędzy swoimi dochodami i dochodami nieopodatkowanymi. Tak więc nowy system nie stosuje podatków dla osób o niskich dochodach, ale nadal zapewnia w pewnym stopniu progresywne opodatkowanie dla osób o średnich i wysokich dochodach. Poza podstawową ulgą podatkową nowa ustawa zastąpiła ulgę na dzieci odliczaną od podstawy opodatkowania (16 800 SKK na rok) premią podatkową odliczaną od podatku (4 800 SKK na rok) lub płatną w przypadku zbyt niskich podatków, a także zwiększyła ulgę z tytułu wspólnego rozliczania się z małżonkiem z 12 000 SKK do 80 832 SKK na płatnika na rok.

**Podatek od zysków od osób prawnych:** Stopa podatkowa została zmniejszona z 25% do 19%. Podatek od dywidendy (15% w starym systemie), postrzegany jako podwójne opodatkowanie zysków, został zniesiony. Tak więc Słowacja posiada teraz jedną z najniższych stóp podatku od dochodów inwestycyjnych dla prywatnych inwestorów (połączony podatek od osób prawnych i podatek od dywidendy) w krajach OECD.

Wprowadzając uczciwe i proste zasady podatkowe, reforma zniosła większość zwolnień i ulg podatkowych (około 80%), a także specjalne podstawy opodatkowania i stopy (stara ustawa uznawała 21 różnych stawek i 443 rodzaje dochodów). Zniesiono podatek zryczałtowany od małych przedsiębiorstw i zastąpiono go wydatkami zryczałtowanymi sięgającymi 25% całkowitych przychodów (60% rzemieślników). Tak więc reforma zajęła się odchyleniami, stwarzającymi szanse dla tych, którzy byli w stanie je wykorzystać. Parlament zatwierdził nową ustawę o podatku dochodowym w październiku 2003 roku i ponownie w grudniu 2003 roku po odrzuceniu weta Prezydenta. Ustawa weszła w życie 1 stycznia 2004 roku.

**Efekty dochodowe:** wprowadzenie stałej stopy podatku od osób fizycznych to udogodnienie dla osób o wysokich dochodach. Wyższe odliczenia podatkowe służyły głównie osobom o niskich dochodach. Ujedynolicenie podatku VAT obciąża każdego prawie po równo. W wyniku tego sytuacja osób o niskich i wysokich dochodach jest lepsza w porównaniu do poprzedniego stanu, w przeciwieństwie do osób o średnich dochodach, których sytuacja uległa pogorszeniu (Wykres 5.).

Wykres 5. Efekty dochodowe reformy podatkowej (z uwzględnieniem zmian w podatkach bezpośrednich i podatku VAT)



Źródło: INEKO, *Business Alliance of Slovakia*

Uwaga: powyższy model ma charakter statyczny i odzwierciedla bezpośrednie efekty reformy. Nie odzwierciedla natomiast zmian dynamicznych, które reforma nakłada na gospodarkę w krótkim i długim okresie.

### c) Podatki akcyzowe i inne

Zmiany dotyczące akcyzy wprowadzone zostały głównie na żądanie i zgodnie z dyrektywami UE. Obejmowały podwyższenie akcyzy na piwo, tytoń i produkty tytoniowe oraz oleje mineralne. Reforma podatkowa zniósła także podatek od darowizn oraz podatek od spadku, a od 1 stycznia 2005 roku także podatek z tytułu przekazania nieruchomości. Wszystkie te podatki stanowiły wielokrotne opodatkowanie majątku. Inną przyczyną ich zniesienia były szczególnie niskie przychody przez nie generowane (podatek od darowizn stanowił 0,9% a podatek od spadku 0,6% całkowitych przychodów podatkowych).

**Aspekty polityczne:** według Ministerstwa Finansów niższe podatki bezpośrednie powinny w średnim i długim okresie wesprzeć inwestycje, przyciągnąć zagranicznych inwestorów i poprawić potencjał produkcyjny gospodarki. Wraz z łagodnym stopniem progresywności powinny stanowić lepszą motywację do pracy i mieć pozytywny wpływ na rozwój gospodarczy i zatrudnienie. Z drugiej strony niektóre partie opozycyjne, związki zawodowe i Prezydent krytykowali negatywne, krótkoterminowe efekty dochodowe, “niesprawiedliwość” słabej progresywności, potrzebę większej solidarności, potrzebę stosowania podatków jako narzędzia polityki socjalnej oraz ryzyko, że reforma pogłębi różnice społeczne. Kluczowymi warunkami udanej reformy okazały się termin jej wprowadzenia (na początku niepopularny), rekompensaty dla osób o niskich dochodach, uzyskanie wsparcia ze strony przedsiębiorców i organizacji pozarządowych.

**Reakcje międzynarodowe:** przyciągając inwestorów zagranicznych i rezydentów, słowacka reforma podatkowa wywołała ostrą konkurencję podatkową w krajach Europy Centralnej. Austria szybko zareagowała, obniżając swój podatek od osób prawnych z 34% do 25%, mimo że pierwotnie planowano obniżenie “tylko” do 31%. Czechi zmniejszyli swój górny poziom podatku VAT z 22% do 19% i planują obniżenie podatków od osób prawnych. Węgry zredukowały stopę podatku od osób prawnych z 18% do 16%.

## 5. WYBRANE PROBLEMY Z WPROWADZENIEM REFORMY SYSTEMU PODATKOWEGO

### 5.1. Rozwój gospodarki nieformalnej i jej wpływ na sektor publiczny

O tym, że transformacja przyniosła m.in. rozwój gospodarki nieformalnej, zwanej też szarą, nieoficjalną, równoległą, czy podziemną jest faktem potwierdzonym przez codzienną obserwację osób żyjących w tych krajach. Badania i raporty poświęcone temu zjawisku, choć nie należą do rzadkości, to zwykle nie obejmują wszystkich krajów całego regionu czy też całości działalności objętej powszechnie przyjętą definicją gospodarki nieformalnej<sup>20</sup>.

Oczywiście gospodarka nieformalna nie występuje wyłącznie w analizowanych krajach. Jest to zjawisko opisane i analizowane również w krajach OECD. Metody szacunku gospodarki nieformalnej są dostępne, jak również raporty obejmujące swoim zakresem kraje UE<sup>21</sup>.

Przeprowadzone analizy wskazują, że uciążliwość i koszty związane z regulacjami i przepisami oraz system podatkowy i jego skomplikowanie i niejednoznaczność są głównymi czynnikami wpływającymi na wielkość gospodarki nieformalnej<sup>22</sup>. Najkrócej można określić, że przedsiębiorcy, którzy operują w gospodarce nieformalnej, w części lub w całości, uważają, że korzyści takiego funkcjonowania przewyższają koszty związane z przejściem do gospodarki oficjalnej. Z jednej strony bowiem korzyści związane z przejściem do gospodarki formalnej mogą być wynikać z usług oferowanych przedsiębiorcom albo przez sektor prywatny, takich jak dostęp do kredytów, albo, co istotniejsze przez czynnik publiczny. Do tych ostatnich usług zaliczyć można np. dostęp do systemu wymiaru sprawiedliwości. Odpowiednie usługi ograniczają koszty transakcyjne funkcjonowania firm i przez to zmniejszają ryzyko niepowodzenia działalności gospodarczej. Oczywiście słabość struktur państwa, niska sprawność administracji oraz nierozwinięte usługi okołobiznesowe powodują, że korzyści z pełnego legalizowania działalności są niskie. Z kolei wysokie koszty obciążeń wynikających z odprowadzania podatków, opłat i składek oraz związane z nimi koszty administracyjne wyznaczania tych obciążeń skłaniają do pozostawania poza gospodarką formalną.

Efekty takiej sytuacji są wielorakie. Po pierwsze z punktu widzenia dochodów sektora publicznego oznaczać to musi niższe dochody. To z kolei może prowadzić albo do wyższych deficytów sektora, albo do nakładania wyższych danin publicznych na formalną część gospodarki. Dalej takie zjawiska mogą prowadzić do wzrostu gospodarki nieformalnej. Po drugie przedsiębiorcy pozostający w gospodarce nieformalnej nie rozwijają swoich firm do takich rozmiarów, które by wynikały wyłącznie z dostosowania się do warunków rynkowych. Oznacza to, że alokacja zasobów w gospodarce jest daleka od optymalnej. Stąd m.in. w krajach o znaczącej gospodarce nieformalnej występuje relatywnie znacznie więcej firm małych i bardzo małych. Po trzecie wobec przenikania się zjawisk w gospodarce nieformalnej i formalnej, ta ostatnia również przejmuje pewne cechy z tej pierwszej. Na przykład znane zjawisko krótkiego horyzontu

<sup>20</sup> Za gospodarkę nieformalną uważa się zwykle całą niezarejestrowaną działalność gospodarczą, która zwiększałaby oficjalnie wyszacowany Produkt Krajowy Brutto. Taka definicja wyklucza działalność nielegalną i inną nie szacowaną na potrzeby wyznaczenia Produktu Krajowego Brutto. Por. Feige (1994)

<sup>21</sup> por. *Measuring the non-observed economy – A handbook*, OECD, 2002, oraz *Undeclared labour in Europe: Towards an integrated approach of combating undeclared labour*, EC, Brusells pod adresem: [http://europa.eu.int/comm/employment\\_social/docs/undeclared\\_labour.pdf](http://europa.eu.int/comm/employment_social/docs/undeclared_labour.pdf)

<sup>22</sup> por. Enste, D. i F.Schneider, *Shadow Economies: Size, Causes and Consequences*, *Journal of Economic Literature*, nr 38/2000, oraz Johnson, S., D.Kaufmann i A.Shleifer, *The unofficial Economy in Transition*, *Brookings Papers on Economic Activity*, nr 27/1997

czasowego podejmowania decyzji o zatrudnieniu w gospodarce nieformalnej zwykle prowadzi do podobnego podejścia w gospodarce formalnej.<sup>23</sup>

Szacunki gospodarki nieformalnej w analizowanych krajach podejmowane były co najmniej od połowy lat 90-tych. Stosowano podobne metody pośredniego szacowania jak w innych gospodarkach. Najczęściej wykorzystywano metodę popytu na gotówkę (currency demand), popytu na energię elektryczną oraz dynamiczną metodę wielu czynników i wielu przyczyn (tzw. DYMIMIC)<sup>24</sup>. Ogólnie rzecz biorąc metody te polegają na tym, że przyjmując stałe parametry zmian popytu określonej kategorii ekonomicznej dla gospodarki oraz znając makrodane (np. rzeczywistego popytu na gotówkę) wyznacza się wielkość gospodarki nieformalnej jako różnicę obu tych wielkości. Takie podejście spotyka się z uwagami krytycznymi. Wskazuje się, że w szczególności w krajach transformujących się szybkość zmian gospodarczych i instytucjonalnych jest tak duża, że przyjmowane założenia są trudne do podtrzymania. Wynika to ze zmienności zakładanych parametrów<sup>25</sup>. Nie są znane szacunki oparte o metody bezpośrednie, które by obejmowały większość lub choćby kilka z analizowanych krajów. Metody te zresztą również nie są wolne od własnych ułomności<sup>26</sup>.

Mimo powyższych zastrzeżeń, uważamy, że szacunki gospodarki nieformalnej przeprowadzone dla 22 krajów przechodzących transformację warto analizować. Wynika to z tego, że błędy szacunków mają w części charakter błędów systematycznych, co umożliwia przeprowadzenie porównań względnych pomiędzy krajami oraz w ujęciu historycznym. Szacunki te dla lat 1990-1993 oraz 2000-2001 ilustruje tabela 25.

**Tabela 25. Wielkości gospodarki nieformalnej oszacowane metoda DYMIMIC w krajach przechodzących transformację w latach 1990-1993 i 2000-2001 (wielkości przeciętne w % PKB)**

	Wielkość gospodarki nieformalnej (w % PKB)	
	średnia 1990-1993	średnia 2000-2001
Czechy	13,1	18,4
Estonia	34,3	39,1
Litwa	26,0	29,4
Łotwa	25,7	39,6
Polska	22,3	27,4
Słowacja	15,1	26,7
Słowenia	22,9	29,2
Węgry	22,3	24,4
Albania		
Bośnia i Hercegowina		
Bulgaria	27,1	36,4
Chorwacja	24,6	32,4
Macedonia	35,6	45,1
Rumunia	27,3	33,4
Serbia i Czarnogóra		

<sup>23</sup> por. Grabowski, M. *Szara strefa w transformacji gospodarki*, IBNGR, 1995

<sup>24</sup> krytyczna analiza metod szacowania gospodarki nieformalnej zawarta jest w: Schneider F. The size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries: What do we Really Know, w: Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries, CSD, Sofia 2003*

<sup>25</sup> por. Hanousek, J. i F.Palda, *Mission Implausible III: Measuring the Informal Sector in a Transition Economy using Macro Methods*, mimeo, 2004

<sup>26</sup> por. Schneider F. j.w. oraz Grabowski, M. Informal Labor Market and Informal Economy during the Economic Transition – the Polish perspective, w: Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries, CSD, Sofia 2003*

Armenia	40,1	45,3
Azerbejdżan	45,1	60,1
Białoruś	35,6	47,1
Moldawia	29,3	44,1
Gruzja	45,1	66,1
Kirgizja	35,2	39,4
Kazachstan	31,9	42,2
Rosja	27,8	45,1
Tadżykistan		
Turkmenistan		
Ukraina	29,4	51,2
Uzbekistan	22,1	33,4

*Źródło:* Schneider F. The size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries: What do we Really Know, w: Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries*, CSD, Sofia 2003

Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe ograniczenia metodologiczne można jednak wskazać na kilka zjawisk. Po pierwsze, wszystkie kraje zwiększyły swoje gospodarki nieformalne w latach 90-tych. To z kolei by wskazywało, że z jednej strony korzyści pozostawiania w gospodarce nieformalnej rosły (brak danin publicznych) w stosunku do korzyści związanych z usługami publicznymi (słabość struktur państwowych). Okres transformacji oznaczał również znaczny wzrost sektora prywatnego we wszystkich krajach, w którym rzecz jasna wrażliwość na bodźce finansowe jest silniejsza. Oba te warunki sprawiły, że gospodarka nieformalna rosła. Po drugie, największa gospodarka nieformalna jest w krajach kaukaskich oraz na Ukrainie i Białorusi. Natomiast największe przyrosty względne tej gospodarki były w Gruzji, na Ukrainie i w Rosji.

Tabela 26. pokazuje wartość PKB w roku 2001 w stosunku do wartości PKB z roku 1989 oraz zmianę udziału gospodarki nieformalnej w PKB. Można obserwować pewną negatywną zależność przynajmniej w części krajów. I tak kraje, w których odbudowa gospodarki formalnej jest najniższa (np. Mołdawia, Gruzja, czy Ukraina) notowały najwyższe przyrosty gospodarki nieformalnej. Uwzględnienie tej części aktywności gospodarczej w szacunkach PKB wskazywałoby na niższy negatywny efekt transformacji na gospodarke.

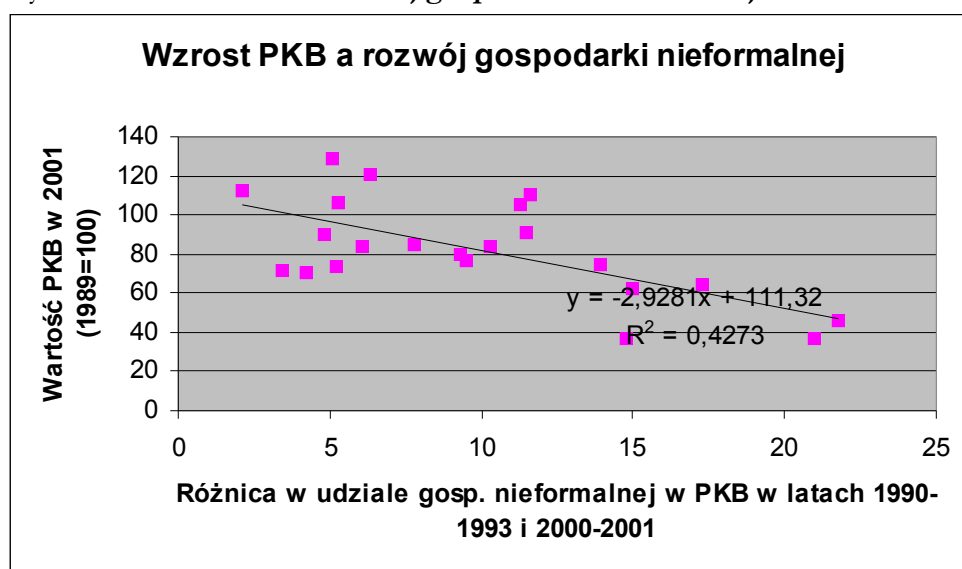
**Tabela 26. Wzrost PKB a rozwój gospodarki nieformalnej**

	różnica w udziale gospodarki nieformalnej w PKB w latach 1990-1993 i 2000-2001 (w punktach procentowych)	PKB w 2001 r. (PKB w 1989=100)
Czechy	5,3	106
Estonia	4,8	90
Litwa	3,4	72
Łotwa	13,9	75
Polska	5,1	129
Słowacja	11,6	110
Słowenia	6,3	121
Węgry	2,1	112
Albania		116
Bośnia i Hercegowina		
Bulgaria	9,3	80
Chorwacja	7,8	85
Macedonia	9,5	77
Rumunia	6,1	84
Serbia i Czarnogóra		50

Armenia	5,2	74
Azerbejdżan	15,0	62
Białoruś	11,5	91
Moldawia	14,8	37
Gruzja	21,0	37
Kirgizja	4,2	71
Kazachstan	10,3	84
Rosja	17,3	64
Tadżykistan		56
Turkmenistan		96
Ukraina	21,8	46
Uzbekistan	11,3	105

Źródło: jak w tabeli 5.25 oraz *Transition Report 2002*, EBRD, London

Wykres 6. Wzrost PKB a rozwój gospodarki nieformalnej



Powyższy wykres wskazuje na ujemną zależność wielkości wzrostu PKB a rozwoju gospodarki nieformalnej. Kraje, w których wzrost PKB był najniższy notowały najwyższe przyrosty gospodarki nieformalnej. Można więc sądzić, że aktywność gospodarcza przesuwiała się do sektora nieformalnego, w przypadku wyraźnej i przedłużającej się recesji transformacyjnej. Ta zależność jest bardzo wyraźna. Zależność odwrotna nie jest tak mocna. To oznacza, że w krajach, w których notowano najszybszy wzrost gospodarka nieformalna mogła rozwijać się zarówno wolno lub też szybko. Sam więc wzrost nie gwarantuje zmniejszania gospodarki nieformalnej.

Z punktu widzenia gromadzenia dochodów budżetowych oraz finansowania usług publicznych sytuacja większości analizowanych krajów pod względem możliwości opodatkowania gospodarki nieformalnej jest bardzo trudna. Wynika to z tego, że krańcowy przychód netto związany z nakładami poniesionymi na zwiększenie efektywności aparatu skarbowego może być w wielu krajach ujemny. Tak może być, co najmniej w pierwszym okresie ponoszenia nakładów. Wynika to ze słabości administracji podatkowej, niedokończonych reform systemów podatkowych i/lub wadliwie wprowadzonych tychże reform, słabości usług publicznych oraz samego sektora nieformalnego, który składa się w znacznej części z małych i bardzo małych firm i samozatrudnionych. Taki sektor jest najtrudniejszy do efektywnego opodatkowania, a koszt pozyskania dodatkowego dochodu z podatku w stosunku do poniesionych nakładów na aparat skarbowy jest zwykle najwyższy. Sytuacja komplikuje się przy analizie państw WNP, w których

dochodzi problem znacznego upolitycznienia aparatu skarbowego, co z pewnością sprzyja rozwojowi sektora nieformalnego również wśród firm znacznych rozmiarów<sup>27</sup>.

Gospodarka nieformalna odgrywa jeszcze jedną rolę w analizowanych krajach. Mianowicie z badań prowadzonych przez EBRD wynika, że drugą stroną gospodarki nieformalnej są łapówki, które przybierają postać swoistego podatku. Przy tak postawionym problemie, wpływy osiągane w gospodarce nieformalnej umożliwiają opłacanie tego swoistego „podatku” – brak dochodów nierejestrowanych mógłby oznaczać brak środków na opłacanie łapówek. Jak wskazuje tabela 27. problem nie jest trywialny, a firmy szacują te obciążenia na kilka procent swoich przychodów. Takie zjawiska prowadzą do sytuacji, w której aparat administracyjny może nie być zainteresowany zmniejszaniem gospodarki nieformalnej i hamować niezbędne reformy.

Tabela 27. **Częstość występowania i wielkość „podatku”-łapówki**

	udział firm dających łapówki często lub stale (%)	Przeciętny „podatek”-łapówka jako udział w rocznym obrocie firmy (%)
Czechy	26,3	4,5
Estonia	12,9	2,8
Litwa	23,2	4,2
Łotwa		
Polska	32,7	2,5
Słowacja	34,6	3,7
Słowenia	7,7	3,4
Węgry	31,3	3,5
Albania		
Bośnia i Hercegowina		
Bulgaria	23,9	3,5
Chorwacja	17,7	2,1
Macedonia		
Rumunia	50,9	4,0
Serbia i Czarnogóra		
Armenia	40,3	6,8
Azerbejdżan	59,3	6,6
Białoruś	14,2	3,1
Moldowa	33,3	6,1
Gruzja	36,8	8,1
Kirgistan	26,9	5,5
Kazachstan	23,7	4,7
Rosja	29,2	4,1
Tadżykistan		
Turkmenistan		
Ukraina	35,3	6,5
Uzbekistan	46,6	5,7

Źródło: Business Environment and Enterprise Performance Survey, EBRD (1999) za: Tanzi, V. i G.Tsibouris, Fiscal Reform Over Ten Years of Transition, IMF, WP/00/113

## 5.2. Opodatkowanie zasobów energetycznych, zaległości podatkowe i działalność quasi-fiskalna

Opodatkowanie energii (w tym paliw płynnych) ma jako źródłu przychodów budżetowych poważne zalety:

- zapewnia stabilność wpływów, ponieważ ma stosunkowo niską elastyczność cenową popytu na większość rodzajów energii, oraz

<sup>27</sup> por. np. Stepanyan V., *Reforming the tax system – experiences of Baltics, Russia and other countries of the former Soviet Union states*, IMF, WP 03/2003; str. 22

- relatywną łatwość egzekwowania podatków nakładanych na energię.

Z drugiej strony efektywność ekonomiczna opodatkowania energii nie musi być zapewniona, bowiem jest ona odbierana zarówno przez konsumentów finalnych, jak i przedsiębiorstwa. Efektywność systemu podatkowego wynika z kosztów ekonomicznych, zarówno deformacji rachunku kosztów wywołanej wprowadzeniem podatków, jak i kosztów administracji, ponoszonych w związku z uzyskiwaniem dochodów z podatków. Podstawowy efekt jest taki, że koszty efektywności dochodów z wprowadzenia podatków będą zminimalizowane w takim systemie podatkowym, w którym nakłady w przemyśle nie będą objęte podatkiem nakładanym w celach zwiększenia przychodów finansowych i w którym zostanie opodatkowana jedynie sprzedaż dla odbiorców finalnych. Założenia, na których jest oparte powyższe twierdzenie, zawiera niewystępowanie efektów zewnętrznych. W przypadku ich obecności (np. zanieczyszczenie środowiska) muszą one znaleźć odzwierciedlenie w kosztach energii dla obu kategorii użytkowników (tj. finalnych odbiorców oraz firmy produkcyjne). Tak jest właśnie ze zużyciem energii i stąd w wielu krajach opodatkowanie energii przewyższa „zwykle” opodatkowanie innych produktów, tak aby podatek internalizował zewnętrzne koszty społeczne.

Opodatkowanie akcyzą paliw płynnych podlega harmonizacji w Unii Europejskiej i stąd nowe kraje członkowskie musiały przyjąć minimalne stawki akcyzy obowiązujące w UE. Proces dochodzenia do tych stawek trwał w tych krajach przez kilka lat, i jak sugeruje tabela 5.28, miał miejsce głównie w latach 1995-2002. Obawy o negatywny wpływ wzrostu opodatkowania energii na konkurencyjność przemysłu i wzrost nierówności dochodowej były najpoważniejszymi powodami odrzucenia propozycji podwyższania opodatkowania energii. Ta sama obawa była np. głównym powodem ostatecznego odrzucenia projektu Komisji Europejskiej z 1991 roku<sup>28</sup> w sprawie opodatkowania emisji dwutlenku węgla (tzw. podatek węglowy). Sytuacja i możliwości podejmowania działań dostosowawczych w sektorach energochłonnych (a nie producentów energii) jest z punktu widzenia wzrostu opodatkowania energii najistotniejsza. Przykłady krajów UE-8 i znaczących podwyżek cen paliw płynnych oraz reakcji gospodarki wskazują, że przy zachowaniu pewnych warunków działania dostosowawcze przemysłu nie muszą powodować spadku konkurencyjności całej gospodarki. Wynika to głównie z tego, że poprawa/spadek konkurencyjności jednych sektorów wskutek zmian opodatkowania czynników produkcji (takich jak praca, energia, kapitał) oznacza spadek/poprawę konkurencyjności w drugich. Tak więc przyjmując stałe obciążenie całego przemysłu podatkami, zwiększenie opodatkowania energii i odpowiednie zmniejszenie opodatkowania pracy powinno przynieść podobną pozycję konkurencyjną całego przemysłu. Po drugie, konkurencyjność przemysłu zależy tylko w niewielkim stopniu od cen energii. Możliwość zwiększenia konkurencyjności nawet przy nieekwiwalentnej obniżce obciążenia pracy występuje i np. swobodnie kształtowany kurs walutowy może ją zapewnić.

Obserwacje z lat 1995-2002 wskazują, że kraje bałkańskie mają obecnie poziom cen na bardzo podobnym poziomie co kraje UE-8. Co więcej, głównie ze względu na konflikty zbrojne w latach 90-tych poziom, cen w krajach bałkańskich był wysoki już w połowie lat 90-tych. Stąd konieczność dostosowania gospodarki do wyższych cen była w tych krajach nieznacząca. Natomiast kraje WNP mają wciąż przeciętne ceny paliw płynnych na bardzo niskim poziomie, co oznacza bądź subsydiowanie paliw, bądź a najlepszym razie utratę potencjalnych wpływów podatkowych. Bardzo niskie ceny paliw w jednych krajach np. Turkmenistanie oznaczają zwiększenie trudności w dostosowaniu podatków na paliwa w krajach sąsiadujących do podatków uwzględniających koszty zewnętrzne ze względu na znaczne ryzyko przemytu. Tym niemniej wydaje się, że wzrost opodatkowania energii, a w tym paliw płynnych będzie stopniowo

<sup>28</sup> por. A Community Strategy to Limit Carbon Dioxide Emissions and to Improve Energy Efficiency, Communication from the Commission to the Council, SEC (91)1744, Brussels, 14 October 1991.

następował również w krajach WNP, które będą szukały dróg rozwoju gospodarczego poza sektorami energochłonnymi.

Tabela 28. **Ceny końcowe benzyny i paliwa disel w latach 1995-2002**

	Cena końcowa benzyny (wraz z podatkami) US \$ za 100 l		cena końcowa paliwa disel (wraz z podatkami) US za 100 l	
	1995	2002	1995	2002
Czechy	85	81	60	71
Estonia	33	58	33	56
Litwa	30	69	35	59
Łotwa	41	70	34	65
Polska	55	83	42	68
Słowacja	66	74	40	70
Słowenia	59	76	50	67
Węgry	74	94	65	85
średnia dla UE-8	55	75	49	68
Albania	86*	80	43*	51
Bośnia i Hercegowina	66*	74	60*	74
Bulgaria	46	68	26	59
Chorwacja	75	89	64	74
Macedonia	93*	85	59*	63
Rumunia	29	64	59	57
Serbia i Czarnogóra	76	74	84	66
śr. dla krajów bałkańskich	67	76	56	63
Armenia	49*	42	25*	29
Azerbejdżan	46*	39	22*	16
Białoruś	34*	50	13*	36
Moldowa	45	45	31	31
Gruzja	46*	48	25*	41
Kirgistan	47*	39	27*	25
Kazachstan	30*	35	24*	29
Rosja	35	35	28	25
Tadżykistan	26*	36	13*	24
Turkmenistan	9*	2	5*	1
Ukraina	25	47	49	34
Uzbekistan	32	38	31	26
śr. dla krajów WNP	33	38	24	26

Źródło: Metschis G., *International fuel prices – May 2003*, GTZ,

Uwagi: \* - dane za rok 1998

Cena 2002 oznaczają ceny z grudnia 2002 roku według oficjalnego kursu wymiany

Stopniowe przechodzenie na dochody związane z paliwami wydaje się również pożądane biorąc pod uwagę stosunkową łatwość poboru i stabilność dochodów. Szacunki udziału dochodów z podatków związanych z paliwami płynnymi do dochodów z podatków ogółem wskazują, że mogą te pierwsze mogą być znaczące (por. tabela 29.).

Tabela 29. **Znaczenie paliw płynnych w dochodach podatkowych**

Udział dochodów z podatków z paliw płynnych w dochodach podatkowych ogółem	(%)*
--	------

Czechy	14
Estonia	18
Litwa	22
Łotwa	24
Polska	18
Słowacja	14
Słowenia	8
Węgry	18
Albania	31
Bośnia i Hercegowina	
Bulgaria	36
Chorwacja	13
Macedonia	
Rumunia	18
Serbia i Czarnogóra	
Armenia	
Azerbejdżan	-5
Białoruś	6
Mołdowa	12
Gruzja	24
Kirgistan	1
Kazachstan	1
Rosja	-1
Tadżykistan	0
Turkmenistan	
Ukraina	13
Uzbekistan	

Źródło: Metschis G., *International fuel prices – May 2003*, GTZ, str. 70

Uwaga: \* - dochody z opodatkowania paliw zostały oszacowane według szacunku przeciętnego zużycia paliwa samochodu osobowego i ciężarowego, przeciętnej odległości przebytej przez pojazd (jeśli dokładne dane nie były dostępne). Opodatkowanie było wyliczone jako cena sprzedaży w grudniu 2002 roku minus tzw. zwykła hipotetyczna cena detaliczna (bez podatku), a więc cena, którą paliwo by przyjęło, jeśli by traktowane było jak każdy inny produkt. Znak minus oznacza subsydiowanie cen paliw.

Tabela 29. wskazuje na szacunkowe potencjalne dochody z podatków z paliw płynnych również w krajach o stosunkowo niskim rozwoju, takich jak Mołdowa czy Gruzja. Rzecz w tym, że problemy z poborem i/lub przemyt mogą skutecznie uniemożliwić rzeczywisty pobór z tego źródła. Stwarza to sytuację, w której przeprowadzenie rzeczywistej reformy podatkowej może napotykać na opór tych, którzy wykorzystują istniejącą sytuację. Tak może być w szczególności w krajach bogatych w surowce mineralne. Dlatego też należy zgodzić się z tezą stawianą przez Ośrodek Studiów Wschodnich<sup>29</sup>, że dobre perspektywy gospodarcze na najbliższe lata krajów bogatych w ropę i gaz mogą oznaczać większą komplikację polityki wewnętrznej i utrudnią, a nie ułatwią budowanie w pełni rynkowych instytucji umożliwiających szybszy wzrost i ograniczanie ubóstwa w długiej perspektywie.

Niskie opodatkowanie źródeł energii, które prowadzi do subsydiowania tego sektora nie wyczerpuje problemów z analizą rzeczywistego funkcjonowania systemów podatkowych w analizowanych krajach. Nie wyczerpuje to nawet analizy opodatkowania samego sektora energetycznego. Należy dodać, że problemy z niezrealizowaną rentą z wydobycia gazu, ropy czy eksploatacji innych zasobów naturalnych (np. drewna) są szczególnie istotne w krajach WNP, w tym w Rosji. Szacunki dotyczące tego ostatniego kraju prowadzone przez ekonomistów Banku Światowego<sup>30</sup> wskazują, że niezrealizowane renty przy wydobyciu ropy wynosiły w 1999 roku

<sup>29</sup> *Kłopotliwe bogactwo – sytuacja i perspektywy sektora ropy i gazu na obszarze byłego ZSRR*, OSW, Prace OSW zeszyt nr 12, Warszawa 2003, str. 52

<sup>30</sup> Bosquet, B. *The role of natural resources in fundamental tax reform in the Russian Federation*, World Bank, WP/2807/2002

42%, gazu 66%, a drewna od 41 do 67%. Te niezrealizowane renty wynikają z polityki cenowej wewnątrz Rosji i/lub nierynkowych cen sprzedaży do innych krajów WNP i są wynikiem m.in. niedostatecznego opodatkowania wydobycia surowców naturalnych (na przykład niskiego tzw. MRT – mineralnego podatku odtworzeniowego)<sup>31</sup>.

Innym bardzo istotnym problemem funkcjonowania systemu podatkowego są zaległości podatkowe i/lub nieopłacanie należności za zużycie energii oraz straty. Według IMF te zjawiska oraz nadmiernie niskie ceny energii prowadzą do marnotrawstwa, nadmiernego zużycia i przyczyniają się do nierównowagi makroekonomicznej oraz utrudniają zmiany struktury gospodarki w kierunku sektorów nie uzależnionych od niskich cen energii. W literaturze dobrze znane jest zjawisko quasi-fiskalnych działań podejmowanych przez rządy lub banki centralne, takich jak wielorakie kursy walutowe, gwarancje, tańsze kredyty lub dostarczanie produktów po cenach poniżej rynkowych. Ze względu na ostateczny osiągnięty rezultat, jakim jest poprawianie pozycji konkurencyjnej wybranych sektorów lub przedsiębiorstw, quasi-fiskalne zjawiska w sektorach energetycznych takie jak niskie ceny oraz tolerowanie i umarzanie zaległości podatkowych i handlowych spełniają przyjętą definicję. Poniżej, posilując się dostępnymi szacunkami dotyczącymi krajów WNP, przedstawione są te quasi-fiskalne zjawiska i ich skala.

Tabela 30. **Przegląd quasi-fiskalnych zjawisk w sektorach energetycznych w państwach WNP**

Kraj	Zaległości w opłacaniu i nie opłacanie należności za energię	Ceny energii	Inne	Ogółem (w % PKB)
Armenia	b.d.	niskie ceny dla celów komunalnych	straty techniczne i kradzieże: 15% generowanej energii elektrycznej	1999: 4,5 2000: 2,25
Azerbejdżan	zaległości przez końcowych konsumentów i międzysektorowe. Szacunek: 7,2% PKB	poniżej cen rynkowych i kosztów odtworzenia ropy i gazu. Szacunek: 20% PKB	Straty nadzwyczajne: 0,8% PKB	26,7
Białoruś	zaległości krajowe: 0,8% PKB	gaz z Rosji po cenie 1/3 światowej. Szacunek: 12% PKB		Krajowe: 2,2 Razem: 14,2
Kazachstan	b.d.	cena paliw płynnych ok. 25% cen światowych.		brak szacunków
Kirgistan	szacunek zbieranych opłat za energię elektryczną: 87% w 2000	60% ludności korzysta z uprzywilejowanych stawek; ceny nie pokrywają kosztów odtworzenia; krzyżowe subsydiowanie poprzez eksportowaną energię	Straty techniczne i kradzieże: 2,5% PKB	6% (głównie ludność 3,8%)

<sup>31</sup> z drugiej strony oszacowane potrzeby inwestycyjne w sektorze energetycznym Rosji do 2020 roku wynoszą od 550 do 700 mld dolarów, co oczywiście oznacza, że przychody na obecnym poziomie nie wystarczą do sfinansowania tych inwestycji (por. Russian Energy Survey 2002, OECD/IEA, Paris 2002). Według innego źródła problem niepokrywania pełnych kosztów (łącznie z inwestycjami) przez ceny energii elektrycznej nie występuje tylko w Armenii, Gruzji i w Mołdowie spośród krajów WNP (por. IMF WP/02/60).

Moldowa	szacunek zbieranych opłat za energię elektryczną: - ludność 88%, - firmy 50%	bezpośrednie subsydia dla grup uprzywilejowanych: 3,2% PKB (199), ale od tego czasu zamiana na kompensaty gotówkowe (1,5% PKB)	b.d.	1999- 5%, od 2000 maleje
Rosja	zaległości przez odbiorców końcowych: 6% PKB (w 1998)	brak szczegółowych danych, ceny nie pokrywają kosztów wytwarzania energii elektrycznej – sytuacja zależna od regionu i wytwórcy	b.d.	b.d.
Tadżykistan	b.d.	ceny poniżej cen rynkowych i kosztów odtworzenia	Straty techniczne: 1,5%	razem dla gazu i elektryczności: 7,3% PKB
Ukraina	zaległości znaczne, ale malejące - gaz: 4,1 %PKB (1999) i 1,1 % PKB (2000) - energia elektryczna: 0,7% PKB	ceny poniżej rynkowych: 3,3% PKB (2000) poniżej kosztów odtworzenia ceny energii elektrycznej: 1,1% PKB	Znaczne straty techniczne i kradzieże	razem: 6,5%
Uzbekistan	zaległości w sektorze energii elektrycznej	ceny poniżej rynkowych	sektor energetyczny uprzywilejowany przez system kursów	b.d.
Turkmenistan	b.d.	cena paliw płynnych na poziomie 1/20 wartości, bezpośrednie subsydia do sektora naftowego: 6% PKB; ceny gazu poniżej rynkowych – razem 4% PKB, ceny energii elektrycznej poniżej kosztów odtworzenia – razem 3% PKB	b.d.	13%

Źródło: Petri, M., G. Taube, A. Tsyvinski, Energy Sector Quasi-Fiscal Activities in the Countries of the Former Soviet Union, IMF, WP/02/60; IEA, Russian Energy Report 2002, OECD/IEA, Paris

Uwaga: dane dla roku 2000, chyba że wskazano inaczej

Przytaczane dane wskazują, że w niektórych krajach WNP zjawiska quasi-fiskalne są znaczące i zwiększają się. Dotyczy to np. Azerbejdżanu, Turkmenistanu i Rosji. Są to kraje zasobne w surowce energetyczne. Z drugiej strony w innych krajach zjawiska te ulegają ograniczeniu w ostatnich latach (np. Gruzja, Ukraina, Białoruś), co jest spowodowane głównie przez zwiększenie cen.

Nie wchodząc w szczegóły sytuacji poszczególnych państw należy podkreślić, że problemy z dalszym usprawnianiem funkcjonowania systemu podatkowego w wielu krajach regionu są wciąż bardzo duże. Obecnie wydaje się, że najtrudniejszym zadaniem władz publicznych jest usprawnienie funkcjonowania systemu, zwiększenie jego przejrzystości i jednoznaczności oraz ograniczenie zjawisk patologicznych, a więc problemy wdrożeniowe. Warunki dalszego rozwoju sektora fiskalnego i wyzwania stojące przed większością analizowanych krajów były wskazywane wielokrotnie przez międzynarodowe instytucje finansowe takie jak EBRD, Bank Światowy czy

MFW. Zjawiska wskazane wyżej, które prowadzą do subsydiowania sektorów energochłonnych wymagają podejmowania niepopularnych decyzji naruszających obecną strukturę gospodarki, ale prowadzącą do korzystnych zmian strukturalnych. Znaczne wzrosty cen energii w krajach UE-8 spowodowały bardziej zrównoważony i energooszczędny rozwój gospodarek. Taki kierunek zmian wymaga jednak dostosowań w gospodarce i działań osłonowych dla najbiedniejszych gospodarstw domowych. Z punktu widzenia zwiększania dochodów podatkowych i równoważenia finansów publicznych jest to działanie znacznie bardziej racjonalne niż administracyjne dążenie do ograniczania gospodarki nieformalnej złożonej z samozatrudnionych i mikroprzedsiębiorstw.

## BIBLIOGRAFIA:

- Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries*, CSD, Sofia 2003
- Bosquet, B. *The role of natural resources in fundamental tax reform in the Russian Federation*, World Bank, WP/2807/2002
- Business Environment and Enterprise Performance Survey*, EBRD (1999)
- Ebrill, L. i O.Havrylyshyn, *Tax reform in the Baltics, Russia, and other Countries of the Former Soviet Union*, Occasional Paper 182, IMF 1999
- Eifert B., A.Gelb, N, Tallroth *The political Economy of Fiscal Policy and Economic Management in Oil Exporting Countries*, World Bank Policy Research Working Paper Oct. 2002
- Enste, D. i F.Schneider, Shadow Economies: Size, Causes and Consequences, *Journal of Economic Literature*, nr 38/2000,
- Filer, R. i J. Hanousek, Research data from Transition Economies, w: *Transition* nr 13/3, May-June 2002
- Fiscal Policy in Transition*, CEPR, Economic Policy Initiative no 3, London 1997
- Grabowski, M. Challenges and Opportunities for Tax policy in Kosova, w: *Key issues in building a taxation policy in Kosova*, Riinvest, Prishtina 2001
- Grabowski, M. *Szara strefa w transformacji gospodarki*, IBNGR, 1995
- Grabowski, M. (red.) *Opodatkowanie a wzrost gospodarczy*, IBNGR 1995
- Grabowski, M. Informal Labor Market and Informal Economy during the Economic Transition – the Polish perspective, w: Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries*, CSD, Sofia 2003
- Grabowski, M., M.Mackiewicz, E.Malinowska, W.Misiąg, M.Tomalak, *Małe i średnie przedsiębiorstwa w systemach podatkowych wybranych krajów europejskich*, PARP, Warszawa 2001
- Grabowski, M., S.Smith: The taxation of Entrepreneurial Income in a Transition Economy, w: Newbery, David (ed.) (1995): *Tax and benefit Reform in Central and Eastern Europe*, CEPR, London,
- Grey, D. *Evaluation of Taxes and Revenues from the Energy Sector in the Baltics, Russia, and Other Former Soviet Union Countries*, IMF, WP/98/34
- Griffith R. Opodatkowanie przedsiębiorstw w Polsce a bodźce do inwestowania, w: Grabowski, M. (red.) *Opodatkowanie a wzrost gospodarczy*, IBNGR 1995
- Hanousek, J. i F.Palda, *Mission Implausible III: Measuring the Informal Sector in a Transition Economy using Macro Methods*, mimeo, 2004
- Heady.Ch., M.Pearson, N.Rajah, S.Smith *Tax reform in Czechoslovakia*, IFS, W92/18, 1992

Johnson, S., D.Kaufmann i A.Shleifer, The unofficial Economy in Transition, *Brookings Papers on Economic Activity*, nr 27/1997

*Kłopotliwe bogactwo – sytuacja i perspektywy sektora ropy i gazu na obszarze byłego ZSRR*, OSW, Prace OSW zeszyt nr 12, Warszawa 2003

Kwang-Yeol Yoo, *Corporate Taxation of Foreign Direct Investment Income 1991-2001*, OECD, ECO/WKP(2003) 19, Paris;

Leite, C. i J.Weidmann *Does Mother nature Corrupt? Natural Resources, Corruption and Economic Growth*, IMF WP/99/85

Mc Lure Ch., A.Semjen, T.Baczko, J.Fiszler, L.Vanys: *Tax policy in Central Europe*, ICEG, San Francisco 1995

*Measuring the non-observed economy – A handbook*, OECD, 2002,

Metschis G., *International fuel prices – May 2003*, GTZ

Mitra, P. i N.Stern, *Tax systems in Transition*, WPS 2947, 2003,

Owen, J. *Fair Tax Competition – a pillar of positive economic reform*, presentation during the INEKO conference Economic Reform for Europe, Bratislava 18-20 March 2004, w: [www.ineko.sk](http://www.ineko.sk)

Newbery, David (red.), *Tax and benefit Reform in Central and Eastern Europe*, CEPR, London 1995

Schneider F. The size and Development of the Shadow Economies and Shadow Economy Labor Force of 22 Transition and 21 OECD Countries: What do we Really Know, w: Belev, B. (red.) *The informal Economy in the EU Accession Countries*, CSD, Sofia 2003

Semjen, A. i L. Szakadat, *Fiscal Centralization in Central Europe*, IREF, b.d.w.

*State of small and medium sized business in Hungary 2002*, Hungarian Institute for Economic Analysis, Budapest 2002,

Stepanyan V., *Reforming the tax system – experiences of Baltics, Russia and other countries of the former Soviet Union states*, IMF, WP 03/2003

Tanzi, V. i G.Tsibouris, *Fiscal Reform Over Ten Years of Transition*, IMF, WP/00/113

Tesche, J. *The Role of the State in South East Europe – Fiscal Issues*, mimeo, US Treasury,

*Transition Report 2002*, EBRD, London

Transition – the First Ten Years – analysis and lessons from Eastern Europe and the former Soviet Union, The World Bank, Washington 2002

Tsalik, S. *Caspian Oil Windfalls? Who will benefit?*, Open Society Institute, New York 2003

*Undeclared labour in Europe: Towards an integrated approach of combating undeclared labour*, EC, Brussels pod adresem: [http://europa.eu.int/comm/employment\\_social/docs/undeclared\\_labour.pdf](http://europa.eu.int/comm/employment_social/docs/undeclared_labour.pdf)

*VAT rates applied in the member and accession states of the European Community*, DOC 2402/2003 EN

