

Alina Grynia

Uniwersytet w Białymstoku

Wydział Ekonomiczno-Informatyczny w Wilnie

Konkurencyjność systemu podatkowego Litwy na tle krajów Unii Europejskiej

Różnorodność systemów podatkowych w krajach UE rodzi konkurencję podatkową, która generalnie polega na przedstawieniu lepszych i dogodniejszych rozwiązań dla inwestorów zagranicznych. Krajowy biznes również może rozważyć przeniesienie działalności do innego kraju, który oferuje lepsze warunki do prowadzenia działalności gospodarczej, np. poprzez mniejsze obciążenia podatkowe lub preferencje podatkowe. Celem artykułu jest ocena litewskiego systemu podatkowego pod kątem jego konkurencyjności wobec innych systemów podatkowych w Unii Europejskiej w świetle wysokości łącznych obciążeń fiskalnych, nominalnych i realnych stawek podatku dochodowego od przedsiębiorstw oraz proinwestycyjnych ulg podatkowych. Konkurencyjność litewskiego systemu podatkowego zostanie zweryfikowana również poprzez ocenę przyjazności dla przedsiębiorców na podstawie raportów *Paying Taxes*.

Competitiveness of Lithuania's tax system compared to the countries of the European Union

The diversity of tax systems in the EU encourages tax competition, which generally means providing foreign investors with better and more convenient solutions. National business may also consider the possibility of relocating to another country that offers better conditions for doing business, for example through lower tax burden or tax preferences. The purpose of this article is to assess the Lithuanian tax system in terms of its competitiveness compared to other tax systems in the European Union taking into consideration the amount of the total tax burden, nominal and real rates of corporate income tax, and pro-investment tax credits. The competitiveness of the Lithuanian tax system is also verified by an assessment of friendliness to entrepreneurs based on the *Paying Taxes* reports.

Keywords: international tax competition, business taxes, Lithuania

Klasyfikacja JEL: H250, H210

Wprowadzenie

W globalizującej się gospodarce światowej szczególnego znaczenia nabiera międzynarodowa konkurencja, m.in. podatkowa. Podmiotami, które konkurują między sobą, są odrębne kraje, a przedmiotem tej konkurencji mogą być różne podatki, zarówno pośrednie, jak i bezpośrednie. Najczęściej przedmiotem międzynarodowej konkurencji podatkowej są podatki odnoszące się do firm działających w formie osób prawnych, przede wszystkim CIT (Corporate Income Tax), jako że podatek dochodowy od osób prawnych jest jednym z czynników decydujących o podejmowaniu działalności gospodarczej w danym kraju zarówno przez podmioty krajowe, jak i zagraniczne. Upraszczając, można przyjąć, że im niższe podatki płać przedsiębiorstwa, tym szybszy rozwój przedsiębiorczości (gospodarki, dobrobytu, konkurencyjności) i odwrotnie – im wyższe podatki, tym bardziej prawdopodobny staje się odpływ produkcji i kapitału do krajów o niższym poziomie obciążeń fiskalnych.

W niniejszym opracowaniu starano się ocenić litewski system podatkowy pod kątem jego konkurencyjności wobec innych systemów podatkowych w Unii Europejskiej. W tym celu porównano poziom fiskalizmu na Litwie i w innych państwach członkowskich, wykorzystując takie mierniki, jak: poziom obciążeń fiskalnych w stosunku do PKB, wysokość stawek podatkowych CIT oraz różnice między nominalną a efektywną stopą opodatkowania. Ponadto na podstawie raportów *Paying Taxes* oceniono przyjazność litewskiego systemu podatkowego dla przedsiębiorców.

1. Racjonalny system podatkowy i jego konkurencyjność

Najczęściej przyjmuje się, że system podatkowy to całokształt istniejących i pobieranych w danym czasie i państwie podatków. Mówiąc inaczej, system podatkowy można zdefiniować jako zespół podatków tworzących wewnętrzną spójną, jednolitą i logiczną całość, tak pod względem rozwiązań prawnych, jak i skutków ekonomicznych [Gomułowicz, Małecki, 2013]. Jak wynika z przytoczonej definicji, najważniejszym elementem składowym systemu podatkowego są podatki, rozumiane jako „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenia pieniężne na rzecz władz państwowych, wynikające z ustawy podatkowej” [Ustawa o Ordynacji podatkowej].

Każdy kraj UE tworzy własny system podatkowy, ustalając zasady jego funkcjonowania oraz wysokość obciążeń fiskalnych. Racjonalność systemu podatkowego polega na zrównoważeniu interesów dwóch częściowo przeciwstawnych sobie stron: płatników podatków, oczekujących jak najmniejszych obciążeń po-

datkowych, oraz Skarbu Państwa zainteresowanego jak największymi przychodami. System ten powinien być zgodny z zasadami opodatkowania sformułowanymi w teorii podatków. Zasady te łączy się przede wszystkim z nazwiskami dwóch ekonomistów: brytyjskiego – Adama Smitha oraz niemieckiego – Adolfa Wagnera. Pierwszy z nich podzielił owe zasady na techniczne (zasadę dogodności i pewności) oraz ekonomiczne (taniaści opodatkowania i jego równomierności), Wagner natomiast wskazywał, iż system podatkowy musi być wydajny, tzn. elastyczny, mogący dostosować się do zmiennych potrzeb [Bolkowiak, 2012]. Te, klasyczne już, zasady podatkowe są nadal aktualne i powinny mieć zastosowanie podczas tworzenia racjonalnego systemu podatkowego obowiązującego w danym kraju.

System podatkowy spełnia kilka funkcji, Za najważniejszą z nich uznać można funkcję motywacyjną (stymulacyjną). Dzięki niej władza publiczna ma wspierać, poprzez określone instrumenty finansowe (szczególnie podatkowe), gospodarność podmiotów gospodarczych i pobudzać je do osiągania odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych [Sosnowski, 2005]. Można zatem powiedzieć, iż dzięki tej funkcji podatki stają się pewnym instrumentem polityki ekonomicznej państwa, a polityka ta, za pomocą odpowiednich rozwiązań prawno-podatkowych, pomaga tworzyć korzystne warunki dla przedsiębiorców, skłaniając ich do inwestowania i tworzenia nowych miejsc pracy [Owsiak, 2013]. Upraszczając, można przyjąć, że im niższe podatki, tym szybszy proces rozwoju przedsiębiorczości, prowadzący do wzmożonego wzrostu gospodarczego, i odwrotnie – im wyższy fiskalizm, tym bardziej prawdopodobne staje się przeniesienie produkcji i kapitału do krajów o niższym poziomie obciążeń fiskalnych¹.

Mamy zatem do czynienia z konkurencją podatkową, którą z globalnej perspektywy można rozpatrywać jako część konkurencji międzynarodowej. Konkurencja podatkowa polega na stosowaniu przez uczestniczące w niej podmioty takich działań z zakresu polityki podatkowej, które zapewnią utrzymanie lub zwiększenie atrakcyjności danego obszaru jako miejsca do prowadzenia działalności gospodarczej [Oręziak, 2007]. Każde państwo członkowskie ma prawo wyboru takiego systemu podatkowego, jaki uzna za najbardziej odpowiedni, pod warunkiem, że przestrzega unijnej strategii dotyczącej polityki podatkowej. Najczęściej przedmiotem konkurencji podatkowej w ujęciu międzynarodowym są podatki mające wpływ na efektywność działalności gospodarczej, a zwłaszcza podatki obciążające dochód przedsiębiorstw. Podatki te są bowiem jednym z czynników stanowiących o podejmowaniu działalności gospodarczej w danym kraju zarówno przez podmioty krajowe, jak i zagraniczne [Oręziak, 2007]. W opinii

¹ Związek między poziomem opodatkowania a wzrostem gospodarczym nie został jasno określony, tym niemniej badania wskazują na wpływ poszczególnych typów podatków na wzrost gospodarczy [Parlament Europejski, 2013].

Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego konkurencyjność podatkowa może występować na dwóch płaszczyznach. Pierwsza z nich stanowi całościową politykę fiskalną kraju, w ramach której można stworzyć bardziej atrakcyjne warunki prowadzenia działalności gospodarczej niż w pozostałych krajach. Podstawowe narzędzia tej polityki to skala podatkowa i zasady opodatkowania. Druga płaszczyzna dotyczy wprowadzania rozwiązań wyjątkowych w celu przyciągnięcia inwestorów do danego kraju [Wach, 2008].

W literaturze przedmiotu oraz środkach masowego przekazu toczą się dyskusje na temat tego, czy międzynarodowa konkurencja podatkowa jest zjawiskiem pozytywnym, czy negatywnym oraz czy należy ją ograniczać, czy też wspierać. Środowiska sprzyjające międzynarodowej konkurencji uznają ją za zjawisko naturalne w wolnej gospodarce i ekonomicznie uzasadnione, inni natomiast wskazują na zasadność jej ograniczania, szczególnie w przypadku szkodliwej konkurencji podatkowej [Szafoni, 2011; Brodzka, 2013].

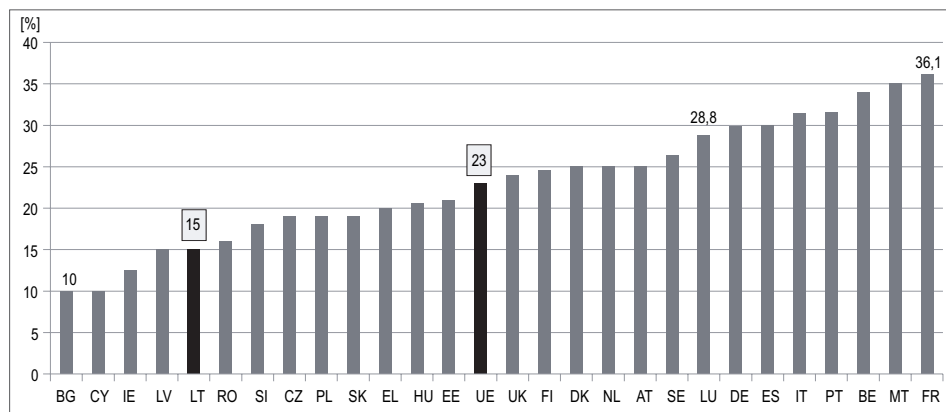
2. Analiza porównawcza poziomu fiskalizmu w krajach UE

Obecnie na litewski system podatkowy składa się 25 podatków. Z pięciu najważniejszych – VAT, PIT, akcyza, CIT, składki na ubezpieczenia społeczne – wpływy do budżetu państwa kształtują się na poziomie około 90%. Na pozostałe 20 podatków przypada zaledwie 5% wpływów [Ministerstwo Finansów RL].

2.1. Opodatkowanie dochodów firm – CIT

Podatki bezpośrednie w UE nie zostały objęte procesem harmonizacji i pozostają w kompetencji państw członkowskich. Mogą one samodzielnie ustalać zasady opodatkowania firm, co powoduje, że w poszczególnych państwach występują odmienne regulacje dotyczące CIT. W wyniku tego warunki działalności przedsiębiorstw na obszarze UE nie są jednakowe. W tej części opracowania analizie zostanie poddana wysokość stawek podatkowych CIT w krajach UE oraz omówione zostaną różnice między nominalną a efektywną stopą opodatkowania przedsiębiorców.

W poszczególnych państwach UE-27 obowiązują różne stawki nominalne podatku dochodowego od osób prawnych. Rozpiętość tych stawek w 2013 r. przekroczyła 16 p.p.: od 36,1% we Francji do 10% w Bułgarii i na Cyprze (rys. 1). Średnia wysokość obciążenia dla wszystkich krajów członkowskich kształtowała się na poziomie 23,2%. Dla 13 krajów wysokość stawek CIT była niższa niż średnia UE-27, natomiast pozostałe kraje członkowskie utrzymywały wyższy poziom obciążenia podatkiem korporacyjnym. Litwa wraz z Łotwą znalazła się w piątce krajów, które tworzą najdogodniejsze warunki dla biznesu w kontekście opodat-



Rysunek 1. Ranking krajów UE według wysokości stawek nominalnych CIT w 2013 r.

Źródło: [European Commission, 2013].

stawki CIT w nowych krajach członkowskich są znacznie niższe niż w starych. Może to wynikać z tego, iż większość z nich obniżyła stawkę podatku dla przedsiębiorstw, zanim weszła do wspólnoty.

Również biorąc pod uwagę okres późniejszy (2005–2013), można zaobserwować wyraźną tendencję spadkową, która wystąpiła w Europie w zakresie stawek CIT (tab. 1). W 14 krajach podatek korporacyjny został w analizowanym okresie obniżony, najbardziej znacząco w Niemczech (o 8,9 p.p.), Czechach (7 p.p.), Holandii (6,5 p.p.), Grecji (6 p.p.), we Włoszech (5,9 p.p.), w Bułgarii i Hiszpanii (po 5 p.p.). W kolejnych dziewięciu krajach stawki te pozostawały na tym samym poziomie.

Wyjątek tu stanowi tylko Litwa, która w czasie kryzysu najpierw podniosła stawkę CIT do 20% w 2009 r., a rok później obniżyła ją do poziomu sprzed kryzysu. Pozostałe cztery kraje zdecydowały się na podniesienie obciążeń podatkowych w zakresie CIT. W Portugalii i Słowacji stawki podatku korporacyjnego wzrosły o 4 p.p., na Węgrzech o 3,1 p.p., a we Francji – o 1,1 p.p. Średnia dla wszystkich 27 krajów UE zmalała w badanym okresie zaledwie o 2,3 p.p. Jednocześnie zwiększyło się zróżnicowanie tych stawek w obrębie całego ugrupowania: w 2005 r. wynosiło ono 18,7 p.p., natomiast w 2013 r. – 26 p.p. Potwierdza to ogólny trend spadku obciążeń w krajach UE. Jak wynika z poprzedniej analizy nie dotyczy to jednak wszystkich krajów.

W całym badanym okresie stawki CIT były najwyższe dla grupy krajów UE-15, natomiast najniższe dla krajów UE-12, a różnica pomiędzy grupami wahała się od ponad 10 p.p. w 2005 r. do ponad 8 p.p. w 2013 r. Można zatem przypuszczać, że różnice w poziomie opodatkowania będą z czasem coraz mniejsze. Z jednej strony kraje starej Unii będą obniżać podatek, starając się przyciągnąć ka-

pitał i pobudzić wzrost gospodarki, z drugiej – nowe kraje Unii będą zmuszane do podniesienia stawek CIT przez Unię Europejską, zmierzającą do harmonizacji podatków.

Tabela 1. Stawki podatku dochodowego od przedsiębiorstw w krajach UE w latach 2005–2013 (w %)

Kraj	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2013–2005
Belgia	34	34	34	34	34	34	34	34	34	0
Bułgaria	15	15	10	10	10	10	10	10	10	-5
Czechy	26	24	24	21	20	19	19	19	19	-7
Dania	28	28	25	25	25	25	25	25	25	-3
Niemcy	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	-8,9
Estonia	24	23	22	21	21	21	21	21	21	-3
Irlandia	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	0
Grecja	32	29	25	35	35	24	20	20	26	-6
Hiszpania	35	35	32,5	30	30	30	30	30	30	-5
Francja	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1	1,1
Włochy	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	-5,9
Cypr	10	10	10	10	10	10	10	10	10	0
Łotwa	15	15	15	15	15	15	15	15	15	0
Litwa	15	19	18	15	20	15	15	15	15	0
Luksemburg	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2	-1,2
Węgry	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6	3,1
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35	35	0
Holandia	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25	25	25	-6,5
Austria	25	25	25	25	25	25	25	25	25	0
Polska	19	19	19	19	19	19	19	19	19	0
Portugalia	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29	29	31,5	31,5	4
Rumunia	16	16	16	16	16	16	16	16	16	0
Słowenia	25	25	23	22	21	20	20	18	17	-8
Słowacja	19	19	19	19	19	19	19	19	23	4
Finlandia	26	26	26	26	26	26	26	24,5	24,5	-1,5
Szwecja	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22	-6
WB	30	30	30	30	28	28	26	24	23	-7
UE-27	25,5	25,3	24,5	24	23,9	23,3	23,1	23	23,2	-2,3

Źródło: [European Commission, 2013].

Należy jednak pamiętać, że analiza porównawcza podstawowych stawek tego podatku nie oddaje w pełni rzeczywistego opodatkowania przedsiębiorstw,

gdyż często występują dodatkowe obciążenia nałożone na przedsiębiorstwa lub odwrotnie – przedsiębiorcy mogą korzystać z podatkowych zachęt inwestycyjnych, które są zróżnicowane w poszczególnych krajach członkowskich UE. Aby porównać efektywny poziom opodatkowania przedsiębiorstw, można posłużyć się takim wskaźnikiem jak efektywna średnia stawka podatkowa (Effective Average Tax Rate – EATR) (tab. 2).

Tabela 2. Nominalna stawka (CIT) oraz efektywna przeciętna stawka podatkowa (EATR) w 2012 r. (w %)

Kraj	CIT	Ran-king*	EATR	Ran-king*	Kraj	CIT	Ran-king*	EATR	Ran-king*
Belgia	34	18	26,3	20	Luksemburg	28,8	14	24,9	17
Bułgaria	10	1	9,0	1	Węgry	20,6	8	19,3	12
Czechy	19	6	16,7	9	Malta	35	19	32,2	23
Dania	25	12	22,0	13	Holandia	25	12	23,2	15
Niemcy	29,8	15	28,2	22	Austria	25	12	23,0	14
Estonia	21	9	16,5	8	Polska	19	6	17,5	11
Irlandia	12,5	2	14,4	5	Portugalia	31,5	17	27,1	21
Grecja	20	7	17,5	11	Rumunia	16	4	14,8	6
Hiszpania	30	16	32,4	24	Słowenia	18	5	16,4	7
Francja	36,1	20	34,2	25	Słowacja	19	6	16,8	10
Włochy	31,4	15	25,1	18	Finlandia	24,5	11	23,3	16
Cypr	10	1	11,2	2	Szwecja	26,3	13	23,2	15
Łotwa	15	3	12,2	3	WB	24	10	25,2	19
Litwa	15	3	12,7	4	UE-27	23		20,9	

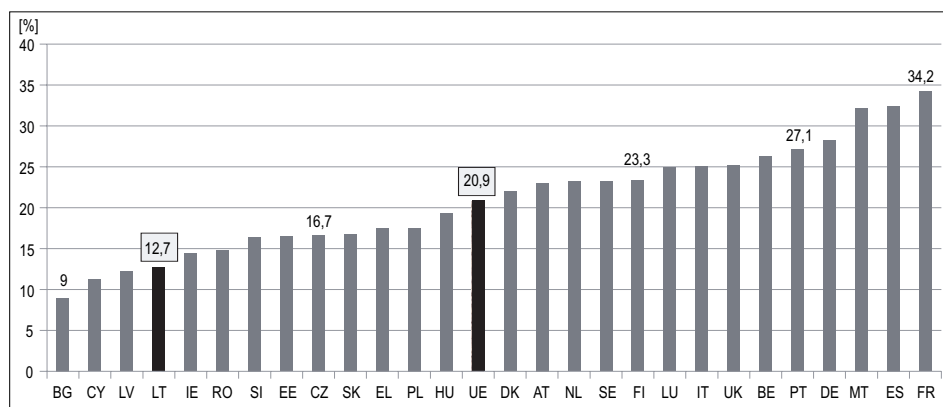
* liczby oznaczają numer rankingowy państwa pod względem poziomu opodatkowania, krajom z identyczną stawką przyznawano to samo miejsce w rankingu

Źródło: [European Commission, 2013].

Tabela pokazuje, że wysokość przeciętnych stawek efektywnych, podobnie jak nominalnych, w krajach UE w 2012 r. była bardzo zróżnicowana. Stawki efektywne wahały się od około 9% w Bułgarii do około 34,2% w Grecji, a różnica między najwyższą i najniższą stawką wynosiła ponad 25 p.p. Średnia na poziomie UE-27 zbliżała się do 21%. W 13 krajach członkowskich efektywna stawka podatkowa utrzymywała się na poziomie niższym niż dla całej UE, a w pozostałych – na poziomie wyższym. W zestawieniu krajów członkowskich według wysokości EATR Litwa zajęła czwarte miejsce obok Bułgarii, Cypru i Łotwy, co świadczy o relatywnie niskiej stawce efektywnej (rys. 2).

Porównanie wysokości nominalnych i efektywnych stawek nasuwa wniosek, iż dla wszystkich 27 krajów występują rozbieżności pomiędzy wysokością stawek

nominalnych a poziomem efektywnych stawek przeciętnych. Najczęściej stawki efektywne są niższe od nominalnych. Różnice między nominalną a efektywną stopą opodatkowania określa się, uwzględniając takie elementy zobowiązania podatkowego, jak: kwota wolna, ulgi podatkowe i zwolnienia podatkowe [Szymański, 2009]. Tylko w 4 krajach członkowskich (w Irlandii, Hiszpanii, na Cyprze oraz w Wielkiej Brytanii) EATR była wyższa niż stawka nominalna.



Rysunek 2. Ranking krajów UE według wysokości stawek EATR w 2012 r.

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych z tabeli 2.

Należy jednak odnotować, że dla 12 krajów członkowskich ocena poziomu fiskalizmu jest podobna, niezależnie od tego, czy dotyczy stawek nominalnych, czy efektywnych (rys. 1 i 2). W odniesieniu do Bułgarii i Łotwy wnioski sformułowane w oparciu o wysokość stawki nominalnej są zbieżne z konkluzjami dotyczącymi wysokości efektywnego opodatkowania mierzonego EATR. Niewiele się różnią także wyniki dla Litwy, Cypru, Rumunii i Słowenii. Natomiast w Wielkiej Brytanii, Niemczech, Hiszpanii, Francji i Finlandii występuje znaczne zróżnicowanie pomiędzy nominalnym i efektywnym poziomem opodatkowania.

Ekspertci twierdzą, iż różnice między nominalnym i efektywnym poziomem opodatkowania można tłumaczyć przede wszystkim zróżnicowaniem stawek nominalnych. Szacuje się, że różnice w stawkach nominalnych odpowiadają za 3/4 zróżnicowania wysokości opodatkowania pomiędzy krajami [European Commission, 2001]. Istotną rolę odgrywa tu również szereg innych czynników, takich jak zasady określania podstawy opodatkowania, ulgi, zwolnienia itd. [Suwalski, 2010].

Najwyższy poziom obciążenia fiskalnego osób prawnych odnotowano we Francji – zarówno w przypadku nominalnego, jak i efektywnego poziomu opodatkowania kraj ten zajmuje ostatnią pozycję w zestawieniu. Przed Francją w zestawieniu stawek efektywnych plasuje się Hiszpania, chociaż w zestawieniu

obciążeń nominalnych kraj ten zajmował znacznie lepszą pozycję (szóstą od końca), co wynika stąd, że stawka efektywna w tym kraju jest wyższa od nominalnej. W przypadku Litwy należy odnotować spadek stawki nominalnej w latach 1998–2005 z 29% do 15% (o 14 p.p.). W 2006 r. stawka została podniesiona do 19%, a w 2008 r. powróciła do 15%. Załamanie gospodarcze wywołane kryzysem spowodowało kolejny wzrost obciążeń fiskalnych podmiotów prawnych do 20%. Poczynając natomiast od 2010 r., na Litwie obowiązuje stawka podatku nominalnego CIT w wysokości 15%. Adekwatnie do zmian nominalnej stawki podatkowej zmieniała się efektywna przeciętna stawka podatkowa – od 23% w 1999 r. do 12,7% w ostatnich latach. Niższa stopa efektywna może wynikać z uwzględnienia kwoty wolnej oraz niższej stopy opodatkowania (10%) dla przedsiębiorstw, w których zatrudnienie nie przekracza 10 pracowników i przychód w okresie rozliczeniowym nie jest większy niż 1 mln LTL [Ministerstwo Finansów RL]. Oprócz tego stosowane są również ulgi proinwestycyjne w Specjalnych Strefach Ekonomicznych: zwolnienie z CIT (100% – w ciągu 6 lat i 50% – kolejne 10 lat) oraz ulga inwestycyjna – obniżenie dochodu o 50% wartości poniesionych wydatków inwestycyjnych (w latach 2009–2013) [PAIZ, 2010].

Z powyższej analizy wynika, iż zarówno w przypadku stawki nominalnej, jak i realnej poziom obciążeń fiskalnych na Litwie jest znacznie niższy niż średnia dla UE-27 (o około 8 p.p. w 2012 r.). Pozycja Litwy pod względem wysokości opodatkowania nie zmienia się znacząco niezależnie od tego, czy bierze się pod uwagę stawki nominalne, czy przeciętne stawki efektywne – odpowiednio trzecia i czwarta pozycja w rankingach. Można zatem wnioskować, iż obciążenie fiskalne osób prawnych na Litwie nie jest wysokie i stawia ten kraj w sytuacji korzystnej w stosunku do pozostałych krajów UE. Niższe obciążenia nominalne dla osób prawnych stosują tylko Bułgaria, Cypr i Irlandia (o około 3–5 p.p.), natomiast Łotwa identyczne – 15%. W odniesieniu natomiast do efektywnego poziomu obciążenia podatkowego lepsze warunki niż Litwa proponuje się tylko w trzech krajach – w Bułgarii i na Cyprze, a także na Łotwie. Wynika z tego, iż w przypadku konkurencji podatkowej między Litwą a Łotwą wygrywa ostatnia, o czym świadczy fakt, iż przy tej samej stawce nominalnej stawka efektywna Łotwy jest nieco niższa niż Litwy. Różnice między nominalnym i efektywnym poziomem opodatkowania należy w tym wypadku tłumaczyć czynnikami innymi niż wysokość stawki nominalnej, tj. stosowaniem ulg, zwolnień itd. Całkiem inaczej wygląda konfrontacja w zakresie obciążeń podatkowych w Irlandii i na Litwie. W rankingu stawek nominalnych Irlandia uplasowała się na drugiej pozycji po Bułgarii i Cyprze (oba kraje mają jednakowe stawki), natomiast w zestawieniu dotyczącym obciążeń efektywnych została zepchnięta na piątą pozycję przez Litwę. Przypadek ten obrazuje sytuację, gdy kraj mający wyższą stopę nominalną (15% na Litwie wobec 12,5% w Irlandii) osiąga lepsze wyniki w zakresie obciążenia efektywnego (12,2% na Litwie wobec 14,4% w Irlandii).

2.2. Poziom obciążeń fiskalnych w stosunku do PKB

Obciążenia fiskalne stanowią wyrażony procentowo stosunek sumy podatków pośrednich, bezpośrednich i składek na ubezpieczenia społeczne do PKB, a więc pozwalają wnioskować o skali rzeczywistego interwencjonizmu państwowego. Z raportu Komisji Europejskiej *Taxation trends in the European Union 2013* wynika, że w porównaniu z resztą świata średni poziom obciążeń fiskalnych w UE-27 pozostaje średnio o 1/3 wyższy aniżeli amerykański i japoński.

Obciążenia podatkowe w obrębie całego ugrupowania są bardzo zróżnicowane: od 47,7% PKB w Danii do 26% na Litwie (tab. 3).

Tabela 3. Poziom obciążeń fiskalnych w krajach UE w latach 2005–2013 (jako % PKB)

Kraj	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2000–2011 (p.p.)
Belgia	44,8	44,4	43,9	44,2	43,4	43,8	44,1	-1,0
Bułgaria	31,3	30,7	33,3	32,3	29,0	27,5	27,2	-4,3
Czechy	35,7	35,3	35,9	34,4	33,4	33,5	34,4	0,6
Dania	50,8	49,6	48,9	47,8	47,8	47,4	47,7	-1,7
Niemcy	38,3	38,6	38,7	38,9	39,3	37,9	38,7	-2,6
Estonia	30,6	30,7	31,4	31,9	35,9	34,1	32,8	1,8
Irlandia	30,6	32,1	31,6	29,8	28,3	28,3	28,9	-2,4
Grecja	32,2	31,7	32,5	32,1	30,5	31,7	32,4	-2,2
Hiszpania	35,9	36,8	37,1	33,0	30,7	32,1	31,4	-2,7
Francja	43,8	44,1	43,4	43,2	42,1	42,5	43,9	-0,3
Włochy	40,1	41,7	42,7	42,7	43,0	42,5	42,5	1,1
Cypr	35,0	35,8	40,1	38,6	35,3	35,6	35,2	5,2
Łotwa	29,2	30,6	30,6	29,2	26,6	27,2	27,6	-2,2
Litwa	28,4	29,2	29,5	30,1	29,2	27,0	26,0	-2,9
Luksemburg	37,6	35,9	35,6	37,5	39,2	37,5	37,2	-2,0
Węgry	37,4	37,3	40,4	40,3	40,1	37,9	37,0	-2,8
Malta	32,9	33,0	33,9	33,0	33,3	32,6	33,5	6,2
Holandia	37,6	39,0	38,7	39,2	38,2	38,8	38,4	-1,6
Austria	42,1	41,5	41,7	42,7	42,4	41,9	42,0	-1,0
Polska	32,8	33,8	34,8	34,3	31,8	31,8	32,4	-0,1
Portugalia	31,4	32,1	32,8	32,8	31,0	31,5	33,2	2,1
Rumunia	27,8	28,5	29,0	28,0	26,9	26,7	28,2	-2,0
Słowenia	38,6	38,3	37,7	37,3	37,3	37,8	37,2	-0,1
Słowacja	31,3	29,3	29,3	29,3	28,9	28,1	28,5	-5,5
Finlandia	43,9	43,8	43,0	42,9	42,8	42,5	43,4	-3,8
Szwecja	48,9	48,3	47,3	46,4	46,5	45,4	44,3	-7,1
WB	35,8	36,6	36,1	37,6	34,6	35,4	36,1	-0,6
UE-27	39,0	39,5	39,4	39,3	38,4	38,3	38,8	-1,5

Źródło: [European Commission, 2013].

Na podstawie ogólnego poziomu obciążeń fiskalnych w latach 2005–2011 państwa członkowskie można najogólniej podzielić na trzy grupy:

- grupa wschodnia i południowa – wysokość obciążeń podatkowych kształtuje się poniżej średniej UE; należy do niej większość krajów unijnych, a rozpiętość obciążeń zbliża się do 13 p.p.;
- grupa większych państw (Austria, Włochy, Finlandia i Francja) – wszystkie należą do strefy euro; obciążenia podatkowe wynoszą 39–44% PKB;
- grupa państw skandynawskich (Dania, Szwecja) oraz Belgia – najwyższy ogólny poziom obciążeń podatkowych sięgający od 44,1% do blisko 48%.

Z powyższego wynika, iż państwami o najniższych obciążeniach podatkowych są nowe kraje członkowskie: Litwa, Bułgaria, Łotwa, Rumunia i Słowacja, w których wpływy z podatków stanowią około 39% PKB. Najwyższy wskaźnik całkowitych dochodów podatkowych w stosunku do PKB odnotowano w 2011 r. na Litwie, przy tym ww. wskaźnik systematycznie malał w całym okresie od 2000 r. Najwyższe obciążenia występują natomiast w krajach skandynawskich (Szwecja i Dania), gdzie obciążenie gospodarek kształtuje się na poziomie 45–48% PKB, przy średniej dla całej UE 38,8%.

Generalnie dla całego ugrupowania w latach 2000–2011 wystąpił spadek obciążeń fiskalnych o 1,5 p.p. Tendencja spadkowa w analizowanym okresie miała miejsce w 21 państwach, natomiast dla sześciu krajów odnotowano wzrost interwencjonizmu państwowego w ciągu jedenastu lat (Czechy, Estonia, Włochy, Cypr, Malta i Portugalia). Największy wzrost obciążeń fiskalnych wystąpił w gospodarce Malty (o 6,2 p.p.) oraz Cypru (o 5,2 p.p.).

3. Przyjazność systemu podatkowego

Konkurencyjność podatkowa wymaga, aby zmiany zachodzące w systemach fiskalnych państw Unii Europejskiej dotyczyły nie tylko obniżania stawek podatków, ale także uproszczenia procedur związanych z ich wyliczaniem i uiszczaniem. Aby porównać, ile razy w ciągu roku przedsiębiorcy w danym kraju muszą płacić podatki oraz ile czasu im to zajmuje, warto przyjrzeć się światowemu rankingowi *Paying Taxes*, który określa najbardziej korzystne dla przedsiębiorców systemy podatkowe w kontekście czasowym i kosztowym. W ostatnim zestawieniu wzięło udział 185 państw, dla których oceniono trzy podstawowe wskaźniki: liczbę płatności w ciągu roku, czas niezbędny do załatwienia formalności oraz wysokość obciążenia wszystkimi podatkami – Total Tax Rate (TTR). Litwa zajęła w tym rankingu 56. pozycję, tuż za Słowenią. W gronie państw UE Litwa znalazła się w środku zestawienia – na 16. pozycji. Najlepiej system podatkowy został oceniony w przypadku Irlandii (6), a najgorzej – Włoch (138).

Poniższa tabela obrazuje sytuację na Litwie w porównaniu z resztą świata w kontekście poszczególnych wskaźników (tab. 4).

Tabela 4. Przyjazność podatkowa według raportu *Paying Taxes 2014*

Kryterium	2010	2011	2012	2013	2014
ŚWIAT					
Liczba płatności	31	29,9	28,5	27,2	26,0
Liczba godzin	286	282	277	267	268
Stopa podatkowa – TTR (%)	48,3	47,8	44,8	44,7	43,0
UE oraz kraje EFTA					
Liczba płatności	11,0	10,9	17,0	12,8	13
Liczba godzin	232	222	208	184	179
Stopa podatkowa – TTR (%)	44,5	44,2	43,4	42,6	41,2
LITWA					
Liczba płatności	12	11	11	11	11
Liczba godzin	166	175	175	175	175
Stopa podatkowa – TTR (%)	42,7	38,7	43,9	43,7	43,1

Źródło: [*Paying Taxes Reports 2010–2014*].

Jak wynika z powyższego zestawienia, średnia dla krajów UE oraz EFTA to 179 godzin rocznie przy 13 płatnościach – znacznie mniej niż dla całości krajów objętych analizą (odpowiednio 286 godzin i 26 płatności). Zarówno pod względem liczby płatności, jak i czasu sytuacja Litwy wygląda stosunkowo dobrze – tu przedsiębiorca w ciągu roku dokonuje 11 płatności i poświęca na to 175 godzin. Oba wskaźniki są nieco niższe niż średnia dla UE. Tym niemniej warto również odnieść się do najlepszego wyniku w regionie – 9 płatności i 80 godzin w przypadku Irlandii, oraz najgorszego – 15 płatności i 269 godzin w przypadku Włoch. W kontekście owych tendencji należy odnotować, iż na Litwie oba wskaźniki utrzymują się na stałym poziomie od 2011 r.

Poziom obciążenia wszystkimi podatkami na Litwie jest wyższy niż średnia dla UE i EFTA o 1,9 p.p. Poprzednia analiza wykazała, że poziom podatku CIT na Litwie nie jest wysoki w porównaniu z innymi krajami członkowskimi UE, przypuszczać zatem należy, iż to inne podatki plasują Litwę na 16. pozycji w zestawieniu krajów UE i podnoszą wskaźnik TTR do poziomu 43%. Poniższe zestawienie (tab. 5) obrazuje strukturę obciążenia fiskalnego dla Litwy oraz całego ugrupowania.

Z podanych informacji można wnosić, iż w przypadku UE-27 udział poszczególnych grup podatków kształtuje się na podobnym poziomie (30–38% ogółu), z przewagą podatków pośrednich. Litewski system podatkowy natomiast trudno uznać za zrównoważony: blisko połowę obciążeń przedsiębiorcy (45,7%) stano-

wią podatki pośrednie (w tym ponad 30% VAT i około 20% akcyza), następne 38% to składki na ubezpieczenia społeczne i tylko 17% – podatki bezpośrednie (w tym PIT – 13,5% i CIT – 3,3%). Zmiany, jakie zaszły w strukturze obciążeń podatkowych Litwy w latach 2000–2011, wyraźnie wskazują na znaczny spadek udziału podatków bezpośrednich (o ponad 11 p.p.), istotny wzrost składek na ubezpieczenia społeczne (o około 8 p.p.) oraz umiarkowany wzrost podatków pośrednich (o blisko 4 p.p.).

Tabela 5. Udział poszczególnych podatków w podatkach ogółem w 2011 r. (w %)

Kraj	Podatki pośrednie			Podatki bezpośrednie			Składki na ubezpieczenia społeczne		
	2000	2005	2011	2000	2005	2011	2000	2005	2011
Litwa	42,0	39,8	45,7	28,0	31,7	16,8	30,0	28,5	37,6
UE-27	36,8	38,4	38,0	33,1	32,1	31,6	30,1	29,5	30,4

Źródło: [European Commission, 2013].

Podsumowanie

Trudno jednoznacznie wnioskować na temat konkurencyjności litewskiego systemu podatkowego, tym niemniej dokonana analiza pozwoliła określić poziom fiskalizmu na Litwie w porównaniu z innymi państwami członkowskimi, a także wskazać jego mocne i słabe strony.

Dokonana w opracowaniu analiza pozwala wyciągnąć następujące wnioski:

1. Blisko połowę wypracowanych zysków przedsiębiorca na Litwie płaci w postaci podatków, z czego najwięcej pochłaniają podatki pośrednie (VAT i akcyza) oraz składki na ubezpieczenia społeczne.
2. Udział podatków pośrednich i składek na ubezpieczenia społeczne wykazuje tendencję wzrostową w latach 2000–2011.
3. Litwa znalazła się w piątce krajów, które tworzą najdogodniejsze warunki dla biznesu w kontekście opodatkowania dochodów (jedna z najniższych w UE nominalna i efektywna stawka podatku CIT). Stosowane tam są również ulgi podatkowe dla małych i średnich przedsiębiorstw (MSP) oraz ulgi proinwestycyjne w Specjalnych Strefach Ekonomicznych. Niskie stawki CIT wpływają zapewne na decyzje inwestycyjne, ale jeśli weźmie się pod uwagę strukturę obciążenia fiskalnego na Litwie, gdzie CIT stanowi zaledwie 3% podatków bezpośrednich, to powyższa zaleta traci na wadze.
4. Poziom obciążenia fiskalnych w stosunku do PKB na Litwie jest najniższy w całym ugrupowaniu – 26% PKB. Fakt ten można by uznać za bardzo pozytywny sygnał dla inwestorów, tym niemniej wysokość obciążenia podatko-

wego mierzonego odsetkiem zysków, które przedsiębiorstwo płaci w formie podatków (43%), zakłóca optymistyczny obraz. Tak mały wskaźnik obciążeń fiskalnych w stosunku do PKB wynika nie z tego, że podatki są niskie, tylko jest efektem niskiej kultury fiskalnej oraz niezdolności państwa do skutecznego ściągania tych podatków. Za powyższym przemawia fakt, iż poziom gospodarki nieoficjalnej na Litwie należy do najwyższych w grupie UE-12 i w 2012 r. stanowił blisko 30% PKB [Grynia, Paškevič, 2013]. Na jej wielkość mają wpływ wysokie podatki pośrednie, a także wysoki poziom bezrobocia i samozatrudnienia. Wysoki poziom gospodarki nieopodatkowanej może świadczyć o nieefektywności litewskiego systemu podatkowego. Ograniczenie szarej strefy wymaga dokonania niezbędnych zmian w systemie podatkowym. Głównym zadaniem rządu powinno być obniżenie stawek podatków pośrednich (VAT i akcyzy) i ubezpieczeń społecznych, tak aby zyskały one na efektywności, oraz uproszczenie obowiązującego systemu podatkowego i zwiększenie jego przejrzystości.

5. Rocznie litewski przedsiębiorca wykonuje 11 płatności i poświęca na dokonanie wszystkich podatkowych formalności 175 godzin, co nie odbiega od średnich wskaźników dla UE-27. Są to jednak wyniki dwa razy wyższe niż w wypadku biznesmena irlandzkiego.

Bibliografia

- Bolkowiak I., 2012, *Podatki i systemy podatkowe*, <http://biznes.pwn.pl/haslo/395/podatek.html> [dostęp: 22.03.2014].
- Brodzka A., 2013, *Współpraca międzynarodowa w zakresie dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania*, *Ekonomia i Prawo*, t. 12, nr 2.
- European Commission, 2001, *Company Taxation in the Internal Market*, SEC 1681, Brussel.
- European Commission, 2013, *Taxation trends in the European Union*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm [dostęp: 14.02.2014].
- Gomułowicz A., Małecki J., 2013, *Polskie prawo finansowe*, Wydawnictwo Lexis Nexis, Warszawa.
- Grynia A., Paškevič V., 2013, *Szara strefa jako destymulanta konkurencyjności gospodarki litewskiej*, [w:] *Wpływ globalizacji i integracji na konkurencyjność nowych krajów członkowskich Unii Europejskiej*, red. A. Grynia, Uniwersytet w Białymstoku Wydział Ekonomiczno-Informatyczny w Wilnie, Wilno.
- Ministerstwo Finansów RL, <http://www.finmin.lt/web/finmin/home> [dostęp: 10.02.2014].
- Parlament Europejski, 2013, *Ogólna polityka podatkowa*, <http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/pl/displayFtu.ht.html> [dostęp: 12.03.2014].
- Oreżniak L., 2007, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie, Warszawa.
- Owsiak S., 2013, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- PAIZ, 2010, *Specjalne Strefy Ekonomiczne po 2020 roku. Analiza dotychczasowej działalności oraz perspektywy funkcjonowania*, www.paiz.gov.pl/files/?id_plik=16335 [dostęp: 10.02.2014].
- Paying Taxes Reports 2010–2014*, www.pwc.com/payingtaxes [dostęp: 22.03.2014].
- Sosnowski M., 2005, *Funkcja motywacyjna systemu podatkowego i jej realizacja w polskich warunkach*, http://mikroekonomia.net/system/publication_files/847/original/19.pdf131522031 [dostęp: 20.03.2014].
- Suwalski K., 2010, *Efektywny poziom opodatkowania przedsiębiorstw w krajach Unii Europejskiej*, <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/34867/016.pdf> [dostęp: 12.03.2014].
- Szafoni M., 2011, *Międzynarodowa konkurencja podatkowa*, Zeszyty Naukowe Kolegium Gospodarki Światowej, nr 30.
- Szymański W., 2009, *Strategie podatkowe osób prawnych w Unii Europejskiej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Taxation trends in European Union 2013*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF [dostęp: 13.02.2014].
- Ustawa o Ordynacji podatkowej, 2011, http://www.mf.gov.pl/_files/_podatki/ogolne_prawo_podatkowe/2011/ordynacja_1_lipca_2011_r.pdf [dostęp: 18.02.2014].
- Wach K., 2008, *Własny biznes w Unii Europejskiej*, Urząd Miasta Krakowa, Kraków.