Maciej CIEŚLUKOWSKI

OPODATKOWANIE PRACY W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ

Wstęp

Praca jest jednym z najważniejszych czynników rozwoju społeczno-gospodarczego każdego kraju. Istotny wpływ na pracę wywiera system podatkowy. Zbyt duże obciążenie podatkowe pracy prowadzi do wzrostu kosztów działalności gospodarczej, spadku aktywności gospodarczej i zmniejszenia liczby miejsc pracy. Natomiast efekty zmniejszenia ciężaru podatkowego pracy zazwyczaj są odwrotne.

Interesujące tendencje w zakresie opodatkowania pracy odnotowano w krajach Unii Europejskiej. W zasadzie od początku funkcjonowania wspólnot europejskich do połowy lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku odnotowano w nich ciągły wzrost ciężaru podatkowego pracy. Pod koniec lat dziewięćdziesiątych w warunkach występującej recesji gospodarczej wszystkie kraje UE rozpoczęły reformę opodatkowania pracy w celu zmniejszenia jej fiskalnych kosztów i zwiększenia zatrudnienia. Do końca 2002 roku skutki tej reformy okazały się jednak różne w przekroju poszczególnych państw członkowskich.

Celem artykułu jest przedstawienie kształtowania się faktycznego ciężaru podatkowego pracy w krajach UE do końca 2002 roku, kierunków reformy tego opodatkowania oraz wpływu tej reformy na zatrudnienie w warunkach swobodnego przepływu siły roboczej, kapitału, towarów i usług. Analizę faktycznego ciężaru podatkowego pracy przeprowadzono w ujęciu makroekonomicznym, tj. za pomocą tzw. przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania pracy. Stopę tę przedstawiono również na tle przeciętnego efektywnego opodatkowania kapitału i konsumpcji.

1. Pojęcie przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania pracy

Przez przeciętną efektywną stopę opodatkowania pracy w danym kraju (ang. *LITR - labour implicit tax rate*), należy rozumieć udział sumy zapłaconych po-

datków i obowiązkowych składek ubezpieczeniowych od dochodów z pracy w tym kraju w sumie dochodów brutto z tej pracy[1]. Definicję tę można zapisać za pomocą następującego wzoru:

$$LITR = \frac{\sum_j LPIT_j + \sum_j LSC_j + \sum_j LT_j}{\sum_j W_j} \cdot 100,$$

gdzie:

$LPIT_j$ – podatek dochodowy od wynagrodzenia pracownika j ($j = 1, ..., n$),

LSC_j – obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzenia pracownika j uiszczane zarówno przez pracownika, jak i pracodawcę,

LT_j – pozostałe podatki uiszczane przez pracodawcę od wypłaconego wynagrodzenia pracownikowi j,

W_j – wynagrodzenie brutto pracownika zatrudnionego j (wynagrodzenie netto + LT_j + obowiązkowe składki na ubezpieczenia od wynagrodzenia pracownika uiszczane przez pracodawcę).

Ze względu na występowanie zróżnicowanych systemów fiskalnych w poszczególnych krajach UE, punktem wyjścia dla porównania ciężaru podatkowego pracy w tych krajach jest ustalenie jednolitej klasyfikacji wszystkich podatków i składek ubezpieczeniowych, obciążających tę pracę. Najistotniejsze znaczenie w tym względzie mają dwie klasyfikacje podatków i składek: klasyfikacja z punktu widzenia występowania zatrudnienia oraz zharmonizowana klasyfikacja podatków i składek zgodna z tzw. Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych ESA95 (ang. European System of National and Regional Integrated Accounts).

Zgodnie z pierwszym kryterium wyróżnia się podatki i składki, obciążające osoby zatrudnione oraz osoby zdolne do pracy, ale niezatrudnione. W pierwszej grupie występują podatki bezpośrednio i pośrednio obciążające wszelkie dochody z tytułu wykonywanej pracy oraz obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne od tych dochodów. Podatki te i składki uiszczane są zarówno przez pracowników, jak i pracodawców. Typowym podatkiem bezpośrednio obciążającym pracę jest podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT). Należy przy tym zaznaczyć, że podatek ten ma charakter powszechny, czyli nakładany jest również na inne źródła dochodów oprócz pracy. Natomiast podatkami pośrednio obciążającymi dochody z pracy są podatki uiszczane przez pracodawców od wypłaconych wynagrodzeń pracownikom (*ang. payroll* lub *wage bill*).

[1] D. Carey, H. Tchilinguirian, *Average Effective Tax rates on Capital, Labour and Consumption*, OECD Working Papers 2000, nr 258, s. 9.

W drugiej grupie występują podatki i obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne, bezpośrednio obciążające dochody otrzymywane przez osoby zdolne do pracy ale niezatrudnione. Dochody tych osób pochodzą zarówno od państwa, jak i od ubezpieczycieli prywatnych. W pierwszym wypadku przyjmują postać różnego rodzaju zasiłków, rent, emerytur itp., natomiast w drugim przyjmują najczęściej postać emerytur wypłacanych bądź w ramach zakładowych systemów emerytalnych, bądź ubezpieczeń prywatnych. Podatkiem obciążającym dochody z powyższych źródeł jest z reguły powszechny podatek dochodowy od osób fizycznych.

Niektórzy autorzy wyróżniają również podatki i składki obciążające tzw. osoby samozatrudniające się. Samozatrudnienie występuje w przypadku prowadzenia przez podatnika własnej działalności gospodarczej. Podatnik ten od uzyskanych dochodów płaci z reguły powszechny podatek dochodowy od osób fizycznych oraz uiszcza obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne. Kwalifikowanie podatków i składek uiszczanych przez osoby samozatrudniające się do podatków i składek obciążających pracę budzi jednak pewne zastrzeżenia. W literaturze przedmiotu można spotkać się z poglądem, że podatki te należy zaliczać do grupy podatków od kapitału[2]. Uzasadniane jest to tym, że przedsiębiorcy ponoszą ryzyko osiągnięcia straty z prowadzonej działalności gospodarczej. Ryzyko osiągnięcia straty jest charakterystyczne dla źródła przychodów z kapitałów, natomiast nie występuje przy „klasycznym" zatrudnieniu.

Ze względu na bardzo duże zróżnicowanie systemów opodatkowania pracy i zabezpieczeń społecznych w przekroju państw członkowskich, analiza efektywnej stopy opodatkowania pracy w dalszej części artykułu będzie dotyczyć przede wszystkim podatków i składek nakładanych na osoby zatrudnione. W niektórych przypadkach jednak uwzględnione zostanie również obciążenie fiskalne osób samozatrudniających się.

Szczegółowy podział podatków i składek obciążających osoby zatrudnione przedstawia zharmonizowany układ podatków i składek zgodny z systemem ESA95[3]. Tabela 1 przedstawia rodzaje tych podatków i składek wraz z przypisanymi im kodami. Przedstawione w tej tabeli podatki i składki są jednocześnie wykorzystywane do obliczenia przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania pracy w krajach UE[4].

---

[2] *Structures of the taxation systems in the European Union*, European Commission, Luxembourg 2004, s. 61.

[3] Council Regulation (EC) No 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community, Official Journal L 310, 30/11/1996; System ten został wprowadzony w 1995 roku i zastąpił system ESA79 z 1979 roku. Przed ESA79 funkcjonował system ESA 62.

[4] *Structures of the taxation systems in the European Union*, s. 72.

Tabela 1. Klasyfikacja podatków i składek zgodna z ESA95 obciążających pracę w Unii Europejskiej

Rodzaje podatków	Kod ESA95
Podatki od dochodów:	D 51
– podatki od dochodów indywidualnych	D 51A
– podatki od wynagrodzeń (*ang. wage bill* lub *payroll taxes*)	D 29C
Obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne:	D 611
– opłacane przez pracodawców	D 61111
– opłacane przez pracowników	D 61121

Źródło: Opracowanie własne na podstawie P. Hejimans, P. Acciari, *Examination of the macroeconomic implicit tax rate on labour derived by the european commission*, European Commission Working Papers 2004, nr 4, s. 7 .

2. Ewolucja *LITR* w latach 1965 – 1997

W analizie przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania pracy należy wyróżnić dwa okresy: lata 1965-1979 i 1980-1997 (patrz tabela 2). Dostępne dane o *LITR* z pierwszego okresu nie zawierają obowiązkowych podatków i składek od osób samozatrudniających się, gdyż były one traktowane jako czynniki determinujące opodatkowanie kapitału. Natomiast podatki te i składki zawierają dane z lat 1980-1997. Przyjęto wówczas założenie, że ich uwzględnienie w opodatkowaniu pracy lepiej będzie odzwierciedlać *LITR*[5]. W rezultacie przyjętych założeń wysokość *LITR* w 1980 roku znacznie zmalała.

Mimo wskazanych problemów, z danych zawartych w tabeli 2 można wyciągnąć wniosek, że w badanym okresie odnotowano we wspólnotach europejskich wzrost *LITR*, a także wzrost przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania konsumpcji (*CoITR*) oraz kapitału (*CaITR*). W ostatnim przypadku wzrost był jednak bardzo niewielki.

Przyczyny wzrostu ciężaru podatkowego we wspólnotach europejskich były ściśle związane ze zwiększającym się udziałem sektora publicznego w gospodarce, przy czym wzrost tego sektora w latach dziewięćdziesiątych bezpośrednio wynikał ze zwiększonych wydatków socjalnych na skutek występującej w tym okresie recesji gospodarczej[6]. Nie bez znaczenia dla wzrostu ciężaru podatkowego w tym okresie pozostawały również bardzo restrykcyjne zasady przyjęte w Traktacie o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej odnośnie do dopuszczalnej wielkości deficytu sektora finansów publicznych i długu publicznego[7].

[5] D. Carey, H. Tchilinguirian, op.cit., s. 31.

[6] *Structures of the taxation systems in the European Union*, s. 72.

[7] Zgodnie z tym Traktatem deficyt sektora finansów publicznych w danym kraju nie może przekraczać 3% PKB, a dług publiczny – 60% PKB; Treaty establishing the European

Tabela 2. Przeciętna efektywna stopa opodatkowania pracy, kapitału i konsumpcji w krajach wspólnot europejskich, Stanach Zjednoczonych i Japonii w latach 1980 - 1997 (w %)

Kraj	LITR					CaITR					CoITR				
	1965--1972**	1973--1979**	1980--1985*	1986--1990*	1991--1997*	1965--1972	1973--1979	1980--1985**	1986--1990**	1991--1997**	1965-1972	1973--1979	1980--1985	1986--1990	1991--1997
Niemcy	31,7	37,9	33,1	34,8	35,9	-	-	22,9	21,1	19,9	16,5	15,3	14,8	14,6	15,8
Francja	33,5	37	35,4	38,5	40,2	-		24,3	22,9	23,6		21,7(3)	18,8	19	18
Włochy	-	-	28	32,3	36,3	-	-	21,7	24,7	31,0	12,7	11,4	12,2	14,6	16
Wielka Brytania	24,8	27	24,3	22,3	21,0	-	-	46,4	47,1	38,4	13,8	12,3	16,0	16,4	16,9
Austria	-	-	37	37,8	41,8	-	-	18,9	18,8	18,9	-	-	20,9	21,4	20,0
Belgia	-	-	38,5	40,1	39,7	-	-	32,5	29,9	30,8	-	-	16,7	17,5	18,7
Dania	-	-	-	40,2 (1)	42,8	-	-		32,3 (1)	29,1	-	-	25,8	27,9	25,7
Finlandia	-	-	33,0	37,5	44,5	-	-	14,8	18,4	19,6	-	-	22,4	24,7	22,7
Grecja	-	-		20,7(2)	24,3	-	-		23,5 (2)	26,8 (2)	-	-	15,7	18,3	18,6
Irlandia	-	-	21,2	24,9	25,1	-	-	23,9	18,6	18,7	-	-	22,3	23,7	22,8
Luksemburg	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	14,3	15,9	20,9
Holandia	-	-	41,1	42,0	41,0	-		22,5	23,4	24,7	-	-	16,1	18,3	18,7
Portugalia	-	-		20,0(1)	22,7	-	-		15,4 (1)	18,3	-	-	16,7	21,4	20,5
Hiszpania	-	-	24,2	27,7	30,4	-	-	12,6	19,7	20,6	-	-	8,5	14,1	13,7
Szwecja	-	-	46,8	51,0	48,5	-	-	25,5	35,3	30,5	-	-	17,7	20,4	18,7
Przeciętny ITR	**30,0**	**33,9**	**33**	**35,3**	**36,8**	**-**	**-**	**24,1**	**25,1**	**25,1**	**14,3**	**15,2**	**16,6**	**18,6**	**18,7**
Stany Zjednoczone	20,5	24,8	21,6	22,1	22,6	-	-	28,3	29,2	31,3	6,2	5,7	6,3	5,9	6,1
Japonia	16,5	19,4	20,1	23,1	24	-	-	39,1	42,4	32,6	5,7	4,7	6,4	6,2	6,7

(1)- 1988-1990; (2) - 1987-1990; (3) – 1977-1979.

* obliczenia zawierają obowiązkowe podatki i składki od osób samozatrudniających się.

** obliczenia nie zawierają podatków i składek od osób samozatrudniających się.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: D. Carey, H. Tchilinguirian, Average Effective Tax rates on Capital, Labour and Consumption, wyd. cyt., s. 25 i 31; dane statystyczne serwisu internetowego Komisji Europejskiej.

Rozpatrując kształtowanie się opodatkowania w przekroju państw członkowskich należy stwierdzić, że Wielka Brytania, Irlandia, Grecja i Portugalia charakteryzowały się znacznie niższą stopą opodatkowania pracy od pozostałych krajów (np. w latach dziewięćdziesiątych różnica w *LITR* między najniżej opodatkowaną pracą w Wielkiej Brytanii a najwyżej opodatkowaną pracą w Szwecji wynosiła aż 27,5 punktów procentowych). Jednocześnie jedynie w Wielkiej Brytanii odnotowano w badanym okresie spadek *LITR* (mimo zmiany jej definicji) o 3,8 punkta procentowego.

Z przedstawionych danych wynika również, że w latach 1980–1997 opodatkowanie pracy we wszystkich krajach wspólnot europejskich, z wyjątkiem Wielkiej Brytanii i Grecji, kształtowało się na znacznie wyższym poziomie od opodatkowania kapitału i konsumpcji. W Wielkiej Brytanii i Grecji sytuacja był odwrotna, przy czym w tym pierwszym kraju różnica ta, na przykład w latach dziewięćdziesiątych, wynosiła aż 17,4 punktów procentowych.

Struktura opodatkowania w krajach wspólnot europejskich różniła się od struktury opodatkowania w Stanach Zjednoczonych i Japonii. W tych ostatnich w badanym okresie obciążenie fiskalne pracy i konsumpcji kształtowały się w badanym okresie na znacznie niższym poziomie niż w krajach wspólnot europejskich, natomiast obciążenie kapitału – generalnie na poziomie wyższym. Zbliżoną strukturę opodatkowania do Stanów Zjednoczonych i Japonii miała jedynie Wielka Brytania.

3. Kierunki reformy opodatkowania pracy

Wysokie koszty fiskalne pracy w warunkach panującej recesji gospodarczej nie sprzyjały wzrostowi gospodarczemu i tworzeniu nowych miejsc pracy w UE. W związku z tym pod koniec lat dziewięćdziesiątych praktycznie we wszystkich krajach UE rozpoczęto reformę opodatkowania pracy. Podjęte działania, mimo zróżnicowanego zakresu tak czasowego, jak i przedmiotowego w przekroju poszczególnych państw[8], zmierzały jednak w następujących wspólnych kierunkach[9]:

1) zwiększenia neutralności systemów podatkowych w przekroju państw członkowskich w celu zapewnienia większej efektywności alokacji pracy

Community (consolidated text), Official Journal C 325, 24/12/2002, art. 104 oraz Protocol on the excessive deficit procedure.

[8] Szczegółowe omówienie zakresu reform w poszczególnych państwach UE zawiera opracowanie: *Structures of the taxation systems in the European Union*, s. 94 - 97 i 135- 229.

[9] *The Reform of Taxation in EU Member States*, European Parliament Working Papers 2001, ECON 127, s. 14 i 15.

i kapitału; większą neutralność systemów podatkowych próbowano osiągnąć przede wszystkim poprzez redukcję stawek obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne opłacanych zarówno przez pracodawców, jak i pracobiorców, a także w wyniku redukcji stawek podatku PIT i podatku dochodowego od osób prawnych (podatku CIT);

2) zapewnienia sprawiedliwszego podziału dochodów w gospodarce poprzez dostosowanie ciężaru podatkowego pracy i kapitału do zasady, że praca nie powinna być opodatkowana w zbyt dużym stopniu, a kapitał – w zbyt małym stopniu; realizacja tego celu wymagała przede wszystkim zredukowania najwyższych i najniższych stawek w podatkach PIT i CIT, a także przesunięcia ciężaru podatkowego z pracy na kapitał[10];

3) pobudzenia popytu na pracę i podaży pracy; realizacja tego celu polegała głównie na redukcji obowiązkowych składek ubezpieczeniowych i marginalnej stawki podatku PIT od niskich wynagrodzeń, a także na redukcji stawek podatku VAT dla wybranych rodzajów działalności gospodarczej, charakteryzujących się zwiększonym zapotrzebowaniem na siłę roboczą (usługi sprzątania, napraw rowerów, opieki nad osobami chorymi itp.).

Rozłożenie w czasie reform przez poszczególne państwa członkowskie uniemożliwia dokonanie ich jednoznacznej oceny. Niemniej można już odnotować pierwsze pozytywne efekty tych reform w kwestii zwiększenia neutralności systemów podatkowych i zapewnienia sprawiedliwszego podziału dochodów w gospodarce. Biorąc pod uwagę pierwszy cel, przeprowadzone reformy powstrzymały dotychczasowy wzrost efektywnej stopy opodatkowania pracy i zmniejszyły różnice w tej stopie w przekroju państw członkowskich. W latach 1998- 2002 omawiana stopa w krajach UE zmalała o 0,9 punkta procentowego z 37,4 do 36,5% (patrz tabela 3). W trzech krajach (Szwecji, Irlandii i Holandii) odnotowano znaczący spadek tej stopy, natomiast w pozostałych krajach spadek tej stopy był prawie niezauważalny, pozostał bez zmian lub też wzrósł w minimalnym stopniu (Finlandia, Portugalia, Hiszpania i Grecja). Ostatecznie dzięki powyższym zmianom rozpiętość w *LITR* między krajami UE zmalała z 25,9% w 1998 roku do 22% na koniec 2002 roku.

Analizując ciężar podatkowy pracy z punktu widzenia rodzajów nakładanych na nią podatków i składek ubezpieczeniowych, należy stwierdzić, że na koniec badanego okresu, tj. w 2002 roku, struktura tych obciążeń w krajach UE była

[10] Niestety niektóre kraje (np. Niemcy, Włochy, Holandia, Wielka Brytania) utratę dochodów z tytułu obniżenia opodatkowania pracy rekompensowały zwiększeniem opodatkowania konsumpcji w postaci tzw. podatku zielonego (wprowadzono akcyzę na energię, wzrost akcyzy na paliwo) lub poprzez wzrost stawek podatku VAT; U. Johanson, C. Schmidt-Faber, *Enviromental taxes in the European Union 1980 – 2001*, Statistics in Focus 2003, nr 8-9, s. 3.

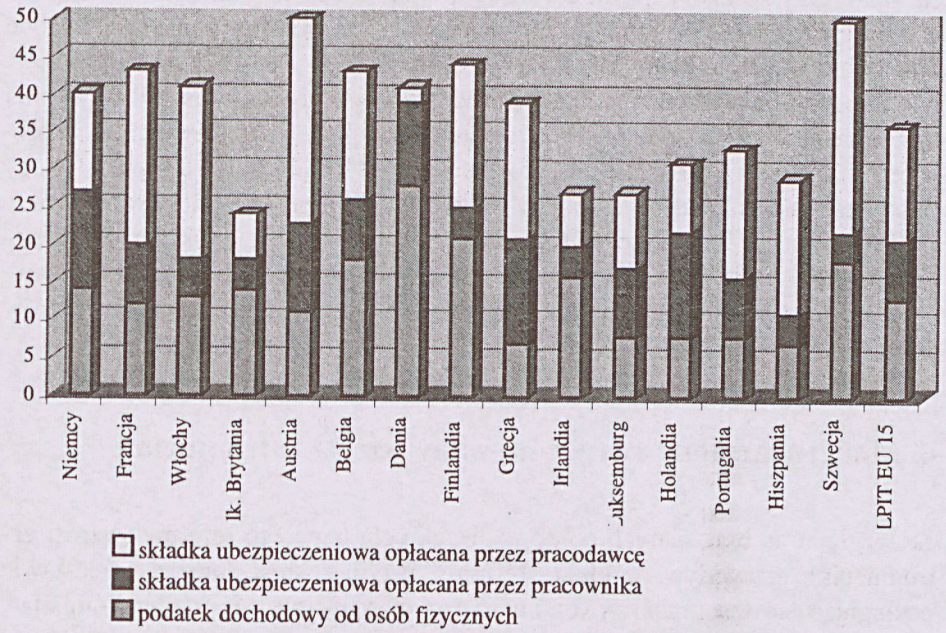
Tabela 3. Przeciętna efektywna stopa opodatkowania pracy, kapitału i konsumpcji w krajach wspólnot europejskich w latach 1998 - 2002 (w %)*

Kraj	LITR					CaITR					CoPIT				
	1998	1999	2000	2001	2002	1998	1999	2000	2001	2002	1998	1999	2000	2001	2002
Niemcy	40,7	40,4	40,2	39,9	39,9	23,6	25,7	27,7	22,4	20,9	18,0	18,7	18,6	18,3	18,3
Francja	43,2	43,5	43,1	42,7	41,8	34,9	37,1	37,9	38,2	36,6	18,4	18,4	17,6	17,2	17,4
Włochy	42,8	42,1	41,3	41,5	41,1	27,4	29,1	28,5	28,1	28,1	17,9	18,1	18,0	17,3	17,1
Wielka Brytania	25,1	25,3	25,7	25,4	24,6	28,0	33,5	34,0	34,1	30,8	21,6	22,0	21,7	21,3	21,3
Austria	39,9	40,1	39,7	40,0	39,2	23,9	23,7	23,6	30,1	28,5	21,9	22,3	21,7	21,5	22,0
Belgia	44,6	43,8	44,2	43,9	43,5	27,6	28,1	28,0	28,8	30,1	21,7	22,5	22,2	21,4	21,9
Dania	39,9	41,4	41,8	41,5	39,9	34,7	37,6	29,4	30,8	28,8	33,2	33,7	33,9	33,8	33,7
Finlandia	43,8	43,4	44,0	44,4	43,9	31,8	33,3	36,6	27,8	30,3	29,6	29,8	29,0	27,6	28,0
Grecja	37,5	37,0	38,2	37,6	37,8	17,2	19,7	21,7	18,6	18,1	17,2	17,7	18,1	18,7	18,1
Irlandia	28,9	28,6	28,3	27,5	25,9	23,3	28,5	30,2	31,4	32,0	26,0	26,2	26,8	25,0	25,8
Luksemburg	28,4	28,9	30,0	29,2	28,0	28,6	27,0	34,2	31,1	32,0	21,6	23,2	24,4	23,3	23,7
Holandia	33,9	34,8	35,4	31,8	31,9	26,8	28,9	27,1	30,1	29,6	23,1	23,3	23,7	24,6	24,2
Portugalia	32,9	33,0	33,2	33,3	33,7	26,6	30,7	34,4	31,7		19,8	19,8	19,7	19,4	20,1
Hiszpania	28,7	28,1	28,6	29,6	30,0	24,3	27,4	28,7	27,5	29,6	15,6	16,3	16,3	15,9	16,3
Szwecja	51,0	50,5	49,3	47,9	46,6	27,3	32,1	37,3	32,3	31,5	28,9	28,9	28,6	29,5	30,6
Przeciętny *ITR* w UE	**37,4**	**37,4**	**37,5**	**37,1**	**36,5**	**27,1**	**29,5**	**30,6**	**29,5**	**29,1**	**22,3**	**22,7**	**22,7**	**22,3**	**22,6**

* Dane nie zawierają podatków i składek uiszczanych przez osoby samozatrudniające się.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych internetowego serwisu statystycznego UE - Eurostat.

bardzo zróżnicowana (patrz wykres). Z rozpatrywanego punktu widzenia kraje UE można podzielić na trzy grupy. W pierwszej grupie znajdują się Dania, Wielka Brytania i Irlandia i są to kraje, w których praca obciążona jest w znacznie większym stopniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych niż składkami ubezpieczeniowymi.



Struktura przeciętnego *LITR* w 15 krajach UE w 2002 roku (w%)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych internetowego serwisu statystycznego UE - Eurostat

W drugiej grupie znajdują się Belgia, Szwecja i Finlandia, czyli kraje, w których ciężar z tytułu podatków i składek ubezpieczeniowych jest w miarę wyrównany. Natomiast pozostałe kraje UE można zaliczyć do grupy, w której efektywna stopa obciążenia pracy z tytułu składek ubezpieczeniowych w znacznym stopniu przewyższają efektywną stopę jej opodatkowania, przy czym na przykład w Grecji, Hiszpanii czy Portugalii składki na ubezpieczenia społeczne stanowią aż ponad 70% *LITR*.

W opinii autora różnice w strukturze *LITR* wynikają głównie z funkcjonowania odmiennych systemów zabezpieczeń społecznych[11]. W Irlandii, Wielkiej

[11] Polityka zabezpieczeń społecznych państw członkowskich jest obecnie jedynie koordynowana na szczeblu UE, Council Regulation (EC) No 1408/71 of 14 June 1971 on the application of social security schemes to employed persons, to self-employed persons and to members of their families moving within the Community, Official Journal L 28, 30/01/1997.

Brytanii, Belgii oraz krajach skandynawskich w ramach zabezpieczenia społecznego przeważa system zaopatrzeniowy (podatkowy), tzn. świadczenia z tego tytułu są finansowane z budżetu państwa lub budżetów lokalnych[12]. W pozostałych krajach UE podstawową metodą zabezpieczenia społecznego jest metoda ubezpieczeniowa (składkowa). W metodzie tej źródłem finansowania świadczeń są zazwyczaj specjalne pozabudżetowe fundusze celowe zasilane obowiązkowymi i powszechnymi składkami. W metodzie tej budżety państwa i lokalne odgrywają jedynie rolę pomocniczą.

Z kolei sprawiedliwszy podział dochodów w gospodarce nastąpił w wyniku przesunięcia ciężaru podatkowego z pracy na kapitał i konsumpcję. W konsekwencji w badanym okresie odnotowano wzrost przeciętnej efektywnej stopy opodatkowania kapitału o 2 punkty procentowe, a konsumpcji – o 0,3 punkta procentowego. Szczególnie wysoki przyrost pierwszego ze wskaźników odnotowano w Irlandii (o 8,7 punktów procentowych) oraz w Hiszpanii (o 5,3 punktów procentowych), natomiast największy przyrost drugiego ze wskaźników odnotowano w Luksemburgu w wysokości 2,1 punkty procentowe.

4. Model Marmotte i przewidywany wzrost zatrudnienia

Ze względu na brak danych co do realizacji celu trzeciego reformy (wzrost zatrudnienia), przewidywane efekty reformy w tym zakresie można przedstawić posługując się tzw. makro-ekonometrycznym modelem Marmotte. Pomijając, z powodu ograniczeń objętościowych artykułu, matematyczne przedstawienie modelu, należy zaznaczyć, że model ten posłużył do oszacowania średniookresowego wpływu procentowej redukcji nominalnych stawek podatku PIT, podatku CIT i składek ubezpieczeniowych w danym kraju UE na podstawowe wskaźniki makroekonomiczne tak w kraju reformy, jak i w innych krajach UE, a także w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie i Japonii[13]. W tabelach 4 i 5 zostały przedstawione jedynie wyniki symulacji wpływu redukcji 5% obniżenia składek ubezpieczeniowych i stawek podatku PIT na realne koszty pracy i zatrudnienie w wybranych krajach UE, Stanach Zjednoczonych i Japonii. Symulację przeprowadzono w warunkach, gdy redukcja opodatkowania następuje w Niemczech, Wielkiej Brytanii i jednocześnie we wszystkich krajach UE. Efekty redukcji stawek w danym roku zostały oszacowane dla tego samego roku (1), w okresie dwu- i dziesięcioletnim (2 i 10).

[12] *Social protection in the Member States of the Euopean Union, of the European Economic Area and in Switzerland*, European Commission 2004, s. 54 – 61.

[13] Szczegółowe omówienie modelu zawiera opracowanie *The Reform of Taxation in EU Member States*, s. 19-23.

Tabela 4. Wpływ 5% redukcji składki ubezpieczeniowej w Niemczech, Wielkiej Brytanii i całej UE na zatrudnienie i realne koszty pracy w wybranych krajach (w%)

Kraje w których pojawiły się efekty reformy	Redukcja składki w Niemczech						Redukcja składki w Wielkiej Brytanii						Redukcja składek w całej UE					
	zatrudnienie			realne koszty pracy			zatrudnienie			realne koszty pracy			zatrudnienie			realne koszty pracy		
	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10
Niemcy	0,05	0,23	0,42	0,22	–0,18	–0,15	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,05	0,18	0,38	–0,29	–0,22	–0,15
Wielka Brytania	0,01	0,00	–0,01	–0,01	–0,01	–0,01	0,06	0,08	0,17	–0,06	–0,05	–0,02	0,03	–0,03	–0,05	–0,03	–0,05	–0,03
Francja	0,01	–0,01	–0,01	–0,17	–0,02	–0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,12	0,20	0,47	–0,28	–0,29	–0,20
Włochy	0,01	–0,01	–0,01	–0,16	–0,02	–0,01	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,12	0,11	0,27	–0,29	–0,17	–0,11
Hiszpania	–0.04	0,00	0,00	–0,14	–0,02	–0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	–0,06	0,10	0,25	–0,43	–0,17	–0,11
Holandia	0,56	–0,26	–0,29	–0,95	–0,07	–0,01	0,07	–0,06	–0,07	–0,20	–0,01	0,00	–0,03	0,36	0,63	0,30	–0,22	–0,17
Irlandia	–0,01	0,06	0,06	0,15	0,00	–0,01	–0,04	0,18	0,17	0,74	0,01	–0,01	0,04	0,05	0,10	–0,37	–0,14	–0,12
Belgia	–0,01	0,08	0,07	0,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,08	0,27	0,49	0,03	–0,18	–0,11
Dania	0,01	–0,05	–0,04	–0,02	–0,04	–0,02	0,00	–0,01	–0,01	0,00	0,00	0,00	0,02	–0,11	–0,10	–0,06	–0,09	–0,04
Stany Zjednoczone	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	–0,01	–0,01	–0,01
Japonia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	–0,01	0,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *The Reform of Taxation in EU Member States*, s. 33 – 41.

Tabela 5. Wpływ 5% redukcji stawki podatku PIT w Niemczech, Wielkiej Brytanii i całej UE na zatrudnienie i realne koszty pracy w wybranych krajach (w %)

Kraje w których pojawiły się efekty reformy	Redukcja PIT w Niemczech						Redukcja PIT w Wielkiej Brytanii						Redukcja PIT w całej UE					
	zatrudnienie			realne koszty pracy			zatrudnienie			realne koszty pracy			zatrudnienie			realne koszty pracy		
	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10	1	2	10
Niemcy	0,04	0,17	0,32	0,17	–0,14	–0,11	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,00	0,04	0,13	0,29	–0,22	–0,17	–0,11
Wielka Brytania	0,00	0,00	0,00	0,00	–0,01	–0,01	0,13	0,18	0,35	–0,12	–0,10	–0,05	0,02	–0,02	–0,04	–0,02	–0,04	–0,02
Francja	0,01	–0,01	–0,01	–0,12	–0,01	–0,01	0,00	–0,01	–0,01	–0,01	0,00	0,00	0,10	0,15	0,36	–0,22	–023	–0,15
Włochy	0,00	–0,01	–0,01	–0,11	–0,01	–0,01	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,10	0,08	0,21	–0,22	–0,13	–0,08
Hiszpania	–0,03	0,00	0,00	–0,10	–0,01	–0,01	0,00	0,00	0,00	–0,01	0,00	0,00	–0,05	0,07	0,19	–0,33	–0,13	–0,08
Holandia	0,38	–0,21	–0,24	–0,78	–0,05	–0,01	0,15	–0,12	–0,13	–0,39	–0,03	–0,01	–0,02	0,27	0,48	–0,23	–0,17	–0,12
Irlandia	–0,01	0,05	0,05	0,14	0,00	–0,01	–0,06	0,38	0,36	1,61	0,03	–0,02	0,03	0,04	0,08	–0,29	–0,11	–0,09
Belgia	0,00	0,05	0,04	0,02	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,03	0,00	0,00	0,06	0,20	0,37	0,02	–0,14	–0,08
Dania	0,01	–0,04	–0,03	–0,02	–0,03	–0,01	0,00	–0,01	–0,01	–0,01	–0,01	–0,01	0,02	–0,08	–0,08	–0,05	–0,07	–0,03
Stany Zjednoczone	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Japonia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *The Reform of Taxation in EU Member States*, s. 33 – 41.

Z danych zawartych w wymienionych tabelach można wyciągnąć kilka interesujących wniosków. Po pierwsze, redukcja składek ubezpieczeniowych i stawek podatku PIT przyczynia się generalnie do zmniejszenia kosztów pracy i wzrostu zatrudnienia. Mniejsze podatki i składki oznaczają redukcję kosztów pracy, a ta przyczynia się do zwiększenia produkcji i zatrudnienia. Należy jednak zaznaczyć, że większe znaczenie w stymulowaniu zatrudnienia ma obniżenie obowiązkowych składek ubezpieczeniowych, a w szczególności składek uiszczanych przez pracodawcę, niż stawek podatku PIT. Składki uiszczane przez pracodawców stanowią bowiem dla nich bezpośredni koszt z tytułu zatrudnienia pracowników.

Po drugie, najkorzystniejsze efekty redukcji składek i podatków odczuwa kraj, w którym przeprowadzane są reformy. Jednak efekty w postaci zmniejszenia kosztów pracy i zwiększenia zatrudnienia będą zależały od wysokości obciążeń podatkowych przed redukcją i stopnia ich redukcji, im obciążenia te są wyższe przed redukcją i ich redukcja jest większa, tym większe będą wspomniane efekty.

Po trzecie, reforma opodatkowania pracy wyłącznie w jednym dużym kraju UE należącym do strefy euro – na przykład w Niemczech - wpływa niekorzystnie na rynek pracy w krajach sąsiednich w średnim i długim okresie. Wynika to z faktu, że redukcja kosztów pracy w Niemczech przyczynia się do zwiększenia w tym kraju produkcji i relatywnego obniżenia cen produktów niemieckich w stosunku do cen towarów wytworzonych w krajach sąsiednich. W rezultacie produkcja w krajach sąsiednich maleje i wzrasta bezrobocie. Należy przy tym jednak zaznaczyć, że mniejsze kraje (takie jak Holandia, Belgia) są bardziej wrażliwe na reformę w Niemczech niż kraje duże typu Francja czy Włochy. Wrażliwość ta jest spowodowana stopniem otwarcia i uzależnienia od gospodarki Niemiec. Szczególnie wrażliwym krajem okazuje się w tym wypadku Holandia, w której przewidywane skutki badanej reformy okazały się bardzo niekorzystne w średnim okresie.

Po czwarte, reforma opodatkowania pracy wyłącznie w jednym kraju spoza strefy euro (np. w Wielkiej Brytanii) okazuje się generalnie neutralna w stosunku do rynku pracy w krajach należących do strefy euro. Wynika to z tego, że na skutek dostosowań kursowych funta do euro ceny produktów wytwarzanych w Wielkiej Brytanii nie są tak bardzo konkurencyjne w stosunku do cen produktów wytwarzanych w strefie euro. W rezultacie w strefie euro nie obserwuje się spadku produkcji i wzrostu bezrobocia. Pewnymi wyjątkami od tej reguły są jedynie państwa silnie powiązane z gospodarką Wielkiej Brytanii, na przykład Irlandia i Belgia.

Po piąte, największe efekty w postaci wzrostu zatrudnienia wystąpią wtedy, gdy reformę przeprowadzają wszystkie kraje jednocześnie. Wówczas zostają ograniczone negatywne zewnętrzne skutki reformy przeprowadzanej wyłącznie

przez jedno państwo. Z przeprowadzonej symulacji wynika również, że w krajach leżących poza strefą euro (np. w Wielkiej Brytanii) pozytywne skutki jednoczesnych reform będą mniejsze, niż gdy reformę przeprowadzają wyłącznie te kraje.

Po szóste, reformy w opodatkowaniu pracy w krajach UE w zasadzie nie oddziałują na rynek pracy w Stanach Zjednoczonych i Japonii.

Podsumowanie

Z modelu Marmotte wynika, że po 2002 roku należy spodziewać się dalszych pozytywnych rezultatów dokonanych reform w 15 badanych krajach UE w postaci zmniejszenia kosztów fiskalnych pracy i wzrostu zatrudnienia. Za takim wnioskiem przemawia również to, że większość badanych krajów UE nie zakończyła jeszcze reform i planuje dalszą redukcję fiskalnych kosztów pracy oraz fakt, że większość tych krajów ograniczyła dostęp do swoich rynków pracy dla pracowników z nowych 10 państw UE.

W opinii autora głównym warunkiem powodzenia reform w dłuższej perspektywie jest jednak harmonizacja (zbliżenie) systemów opodatkowania pracy w kierunku obniżenia jej kosztów fiskalnych i względnego wyrównania efektywnej stopy opodatkowania pracy z efektywną stopą opodatkowania kapitału. Z przeprowadzonej analizy wynika, że w szczególności harmonizacji powinien ulec system składek ubezpieczeniowych od pracy, gdyż to on ma największe znaczenie w stymulowaniu nowych miejsc pracy.

Natomiast ciągle dyskusyjny pozostaje problem harmonizacji podatku PIT. Podatek ten powinien być harmonizowany, jeżeli jego zróżnicowanie w przekroju państw członkowskich UE zakłóca swobodny przepływ siły roboczej pomiędzy tymi krajami i w konsekwencji doprowadza do nierównomiernego rozwoju rynku wspólnotowego. Omawiane zjawisko występuje wtedy, gdy pracownicy rezygnują z pracy w jednym kraju i podejmują pracę w innym kraju ze względu na korzystniejsze warunki opodatkowania.

Okazuje się jednak, że na podstawie zgromadzonych danych przez UE na temat migracji siły roboczej pomiędzy państwami członkowskimi nie można ustalić, czy przyczyną tych migracji są właśnie warunki opodatkowania pracy. Na podstawie analizy konstrukcji podatków obciążających pracę w poszczególnych krajach UE, można jedynie domniemywać, że warunki opodatkowania pracy mogły mieć pewne znaczenie w szczególnych przypadkach, na przykład kadry wysoko wykwalifikowanej[14]. Większość krajów UE stosuje bowiem różne przywileje podatkowe w celu zatrzymania bądź sprowadzenia z zagranicy wy-

[14] *Inventory of taxes*, European Commission, Luxembourg 2000.

kwalifikowanych pracowników. Niemniej generalną hipotezę o neutralnym wpływie opodatkowania pracy na kierunki migracji siły roboczej zdaje się potwierdzać fakt, że dotychczas zasady tego opodatkowania nie zostały zharmonizowane[15].

W opinii autora warto jednak wspomnieć o niektórych elementach podatku PIT, których zróżnicowanie w przekroju państw członkowskich może mieć potencjalny wpływ na kierunki migracji siły roboczej. Do takich elementów należy przede wszystkim zaliczyć: system opodatkowania emerytur, dochodów z codziennej pracy w kraju przygranicznym, opodatkowanie kadry wysoko wykwalifikowanej oraz zasady unikania podwójnego opodatkowania dochodów z pracy.

Bibliografia

Carey D., Tchilinguirian H., *Average Effective Tax rates on Capital, Labour and Consumption*, OECD Working Papers 2000, nr 258.

Hejimans P., Acciari P., *Examination of the Macroeconomic Implicit Tax Rate on Labour Derived by the European Commission*, European Commission Working Papers 2004, nr 4.

Johanson U., Schmidt-Faber C., *Enviromental Taxes in the European Union 1980–2001*, Statistics in Focus 2003, nr 8-9.

Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

*

Inventory of Taxes, European Commission, Luxembourg 2000.

The Reform of Taxation in EU Member States, European Parliament Working Papers 2001, ECON 127.

Social Protection in the Member States of the Euopean Union, of the European Economic Area and in Switzerland, European Commission 2004.

Structures of the Taxation Systems in the European Union, European Commission, Luxembourg 2004.

Treaty Establishing the European Community (consolidated text), Official Journal C 325, 24/12/2002.

Council Regulation (EC) No 1408/71 of 14 June 1971 on the application of social security schemes to employed persons, to self-employed persons and to members of their families moving within the Community, Official Journal L 28, 30/01/1997.

[15] W Europejskiej Strategii Zatrudnienia z 1998 roku (proces luksemburski) przyjęto jedynie wytyczną o rozwoju przedsiębiorczości, w ramach której kraje UE powinny dążyć do zmniejszenia kosztów i obciążeń podatkowych w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw, zob. L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 40.

Council Regulation (EC) No 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community, Official Journal L 310, 30/11/1996.

AN IMPLICIT TAX RATE ON LABOUR IN EUROPEAN UNION COUNTRIES

Summary

In the paper author presents a running of an average implicit tax rate on labour (LITR) in European Union countries until 2002. In principle from the beginning of creation of European Communities until the second half of 1990s a common growth of LITR was marked. This increase was closely related to the increasing share of the public sector in the economy, in particular of social welfare spending (for pensions, health care etc.). In the first half of 1990s it was also associated with increases in social contribution as consequence of economic recession. At last it was also related to restrict budget deficits in the running up for the EMU.

Since the late 1990s all EU Member States have implemented fiscal measures to lower the LITR in order to boost the demand for labour. These measures mainly consisted of lowering statutory tax rates and social security premiums. As a result of the employed measures the general trend towards increasing the LITR has stabilized and in some countries even slightly reversed. However the LITR in EU Member States still remains much higher than one in the United States and Japan.

In the author's opinion, in order to boost the bigger demand for labour in the whole European Union, the systems of social security premiums and taxes on labour should be still both lowered and harmonized.