



New
Direction

the foundation for european reform

ANALIZA WYZWANIA HARMONIZACJI PODATKOWEJ W UE

KAMIL GORAL

www.europeanreform.org @europeanreform



www.europeanreform.org @europeanreform



New Direction



Established by Margaret Thatcher,
New Direction is Europe's leading free market
political foundation & publisher with offices in
Brussels, London, Rome & Warsaw.

New Direction is registered in Belgium as a not-for-profit organisation and is partly funded by the European Parliament.
REGISTERED OFFICE: Rue du Trône, 4, 1000 Brussels, Belgium. EXECUTIVE DIRECTOR: Naweed Khan.
The European Parliament and New Direction assume no responsibility for the opinions expressed in this publication. Sole liability rests with the author.

AUTHOR



Kamil Goral

Nauczyciel akademicki, ekspert organizacji pozarządowych, absolwent studiów doktoranckich z ekonomii w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Autor artykułów naukowych o tematyce finansowej, uczestnik licznych konferencji naukowych. Laureat konkursu „Etyka w finansach” (II miejsce). Specjalizuje się w tematyce rynku kapitałowego i systemu podatkowego.



TABLE OF CONTENTS

1	HARMONIZACJA PODATKOWA W UNII EUROPEJSKIEJ A POLITYKA PODATKOWA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH	06
2	TEZY ANALIZY	07
3	SYSTEM PODATKOWY - ASPEKTY DEFINICYJNE	08
4	WŁADZTWO PODATKOWE	12
5	PAŃSTWO - ANALIZA FUNKCJI W ŚWIELE POLITYKI PODATKOWEJ	14
6	WPŁYW HARMONIZACJI PODATKOWEJ NA SUWERENNOŚĆ PODATKOWĄ PAŃSTWA - PERSPEKTYWA POLSKA	18
7	HARMONIZACJA PODATKOWA A SYSTEMY PODATKOWE PAŃSTW CZŁONKOWSKICH	22
8	WNIOSKI	26





1

HARMONIZACJA PODATKOWA W UNII EUROPEJSKIEJ A POLITYKA PODATKOWA PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

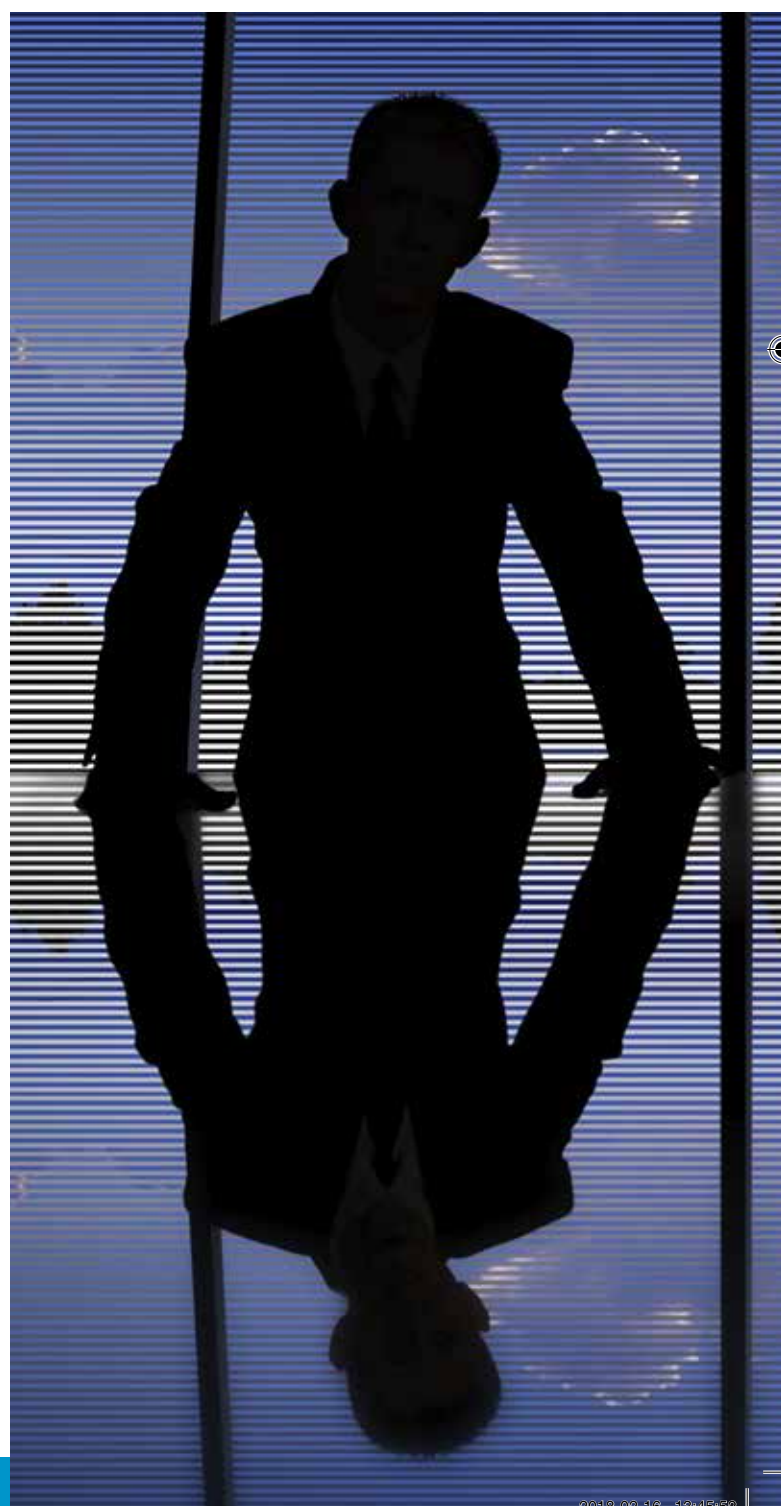
Celem niniejszej analizy jest podjęcie problemu harmonizacji podatkowej w kontekście funkcji jakie pełni we współczesnym państwie system podatkowy oraz znaczenia jakie odgrywa polityka podatkowa. Aby bowiem analizować harmonizację podatkową odnieść się trzeba do terminów konstytutywnych i pierwotnych, które pozwalają widzieć to zjawisko w jego zupełności. Należy mieć zatem na uwadze

zarówno jego kontekst prawny jak i nie mniej ważne konteksty: ekonomiczny i polityczny. Harmonizacja podatkowa ingeruje bowiem wyraźnie w takie elementy państwa jak władztwo podatkowe czy możliwość prowadzenia samodzielnej polityki podatkowej. Stąd ukazanie i omówienie tych zagadnień stanowi istotną część niniejszego tekstu.



TEZY ANALIZY

- harmonizacja podatkowa w sposób istotny ingeruje w swobodę prowadzenia polityki podatkowej przez państwa członkowskie,
- występują zasadnicze różnice w systemach podatkowych państw członkowskich UE jeśli chodzi o podatki bezpośrednie. Różnice te dotyczą zarówno kwestii prawnych jak i wysokości wpływów podatkowych pochodzących z podatków bezpośrednich
- harmonizacja podatkowa musi uwzględniać poważne różnice zachodzące w systemach podatkowych państw członkowskich UE oraz odpowiadać na realne potrzeby wynikające z idei rynku wewnętrznego
- przyspieszenie procesu harmonizacji podatkowej w UE, jeśli chodzi o podatki bezpośrednie prowadzić może do osłabienia międzynarodowej pozycji inwestycyjnej państw regionu Europy Środkowo - Wschodniej, gdzie szczególnie wysokość stawki CIT jest elementem służącym przyciąganiu inwestycji zagranicznych





3

SYSTEM PODATKOWY – ASPEKTY DEFINICYJNE

Pojęcie „system podatkowy” składa się z dwóch wyrazów, które po zestawieniu ze sobą mają bogaty w treść przekaz. Na początek wskazanym będzie wyjaśnienie słowa system. Ono bowiem niejako ustawia interpretację czy wyjaśnienie tego czym jest „system podatkowy”. Słownik języka polskiego definiuje słowo system jako „układ powiązanych ze sobą elementów, mający określoną budowę i stanowiący uporządkowaną całość”.¹ W definicji tej zwracają uwagę dwa elementy, po pierwsze poprzez „system” rozumieć należy pewien układ. System jest więc strukturą złożoną, wewnątrz wieloelementową. Drugim czynnikiem, który warto podkreślić jest wskazanie na to, że te elementy są ze sobą powiązane. Aby więc można było mówić o systemie, między poszczególnymi jego elementami musi zachodzić związek. Nie będzie więc systemem zbiór elementów odseparowanych od siebie, nawet jeśli, jak się wydaje, będą odnosić się do tego samego zagadnienia. Dodatkowo ważnym w systemie jest porządek. Jeśli chodzi o ten element, to jest on kluczowy dla właściwego zrozumienia tego pojęcia. Nawet więc jeśli poszczególne elementy systemu są ze sobą powiązane, oddziałują na siebie lub występuje między nimi element współzależności, to nie tworzą one systemu, jeśli rządzi nimi chaos. Określenie „chaotyczny system” można więc uznać za oksymoron, coś wewnątrznie sprzecznego. Wskazanie na „określoną budowę” w definicji systemu implikuje możliwość opisanie systemu. System powinien być więc dla zewnętrznego obserwatora czymś

¹ Uniwersalny słownik języka polskiego P-S, PWN, Warszawa 2003, s. 1479, hasło „system”.





poznawalnym, dającym się określić. Służyć mają temu owo „powiązanie” i „uporządkowanie”. Podobną definicję znajdujemy w innym miejscu. W „Leksykonie menadżera” czytamy bowiem przy tym hasle: „zbiór wzajemnie na siebie oddziałujących elementów, pomiędzy którymi zachodzi wymiana materii, energii i informacji”². Także tutaj wyeksponowany jest element powiązania, niezwykle istotny dla właściwego rozumienia tego pojęcia. Trochę inaczej sformułowana jest kolejna z definicji, uznająca system za „wyodrębniony myślowo z otoczenia zbiór sprzężonych wzajemnie części, układów, elementów, składających się na strukturę o wysokim stopniu złożoności, tworzących funkcjonalną całość uporządkowaną przez cel systemu i zdolną do jego maksymalizacji”³. W przytoczonej definicji dodatkowo zwrócono uwagę na wysoki stopień złożoności, system jest więc strukturą skomplikowaną. Z drugiej jednak strony, podobnie jak w poprzednich definicjach, akcent położony jest na uporządkowanie. Dodatkowo autor tej definicji wskazuje na to, że system ma wymiar celowościowy, jego działanie, i struktura są wynikiem tego, że system czemuś służy, nie tylko więc ukierunkowany na jakiś cel, który to cel w sposób pierwotny porządkuje jego elementy. To więc cel ustawia strukturę systemu a nie struktura systemu warunkuje ów cel.

Od pojęcia „systemu” można więc teraz przejść do zdefiniowania „systemu podatkowego”. W rozważaniach naukowych nie brak wyjaśnień i definicji tego pojęcia.⁴ W Leksykonie podatkowym system ów został zdefiniowany jako: „uporządkowany zestaw podatków obowiązujących w danym czasie w danym państwie (na danym terytorium). O istnieniu s. p. możemy mówić wówczas, gdy spełnione są dwa warunki:

- występuje więcej niż jeden podatek,
- została przyjęta zasada porządkująca całość.”⁵

Podobne rozumienie systemu podatkowego można znaleźć także w innej definicji, która

oprócz powyższego dodaje jeszcze, że „Systemy podatkowe tworzy się w wyniku ustawicznej ewolucji, powstawania nowych i zanikania lub przekształcania dawnych podatków. Stąd w różnych okresach występują różnice systemów podatkowych. Znaczny wpływ na kształt systemu podatkowego ma sytuacja ekonomiczna państwa i cele polityczne państwa”.⁶

R. Wolański, pisząc o systemie podatkowym, stwierdza: „Podatki, aby tworzyć system, muszą być względem siebie odpowiednio skonstruowane, powinny wzajemnie się uzupełniać i nie być ze sobą sprzeczne”.⁷ Dodatkowo wskazuje on na czynniki mające wpływ na kształt systemu podatkowego, zaliczając do nich⁸:

- Tradycje historyczne,
- Warunki administracyjne,
- Warunki ekonomiczne,
- Warunki polityczne.

Całokształt tych czynników tworzy więc ogólny klimat do budowania systemu podatkowego. Warunki historyczne mają wpływ na zakorzenienie w społeczeństwie podejście do podatków, ich poboru, chęci bądź unikania ich płacenia. Warunki administracyjne wpływają na możliwość wdrażania przepisów prawa podatkowego (skuteczność stosowania prawa podatkowego) oraz efektywność poboru podatku. Warunki ekonomiczne natomiast, rozumiane jako poziom rozwoju gospodarczego i zamożności ludności danego państwa, w znacznym stopniu wpływają na wysokość wpływów podatkowych. Determinują zatem wysokość obciążeń podatkowych jakie państwo może zastosować wobec obywateli. Nie bez znaczenia są także uwarunkowania polityczne. Programy partyjne odnosząc się mogą bowiem także do problemów związanych z systemem podatkowym, a spory dotyczące jego kształtu często znajdują odzwierciedlenie w wynikach wyborczego aktu.⁹

² W. Smid, Leksykon menadżera, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2000, s. 354, hasło „system”

³ J. Głowczycki, Uniwersalny słownik ekonomiczny, Fundacja Innowacyjna Wyższa Szkoła Społeczno-Ekonomiczna, Warszawa 2000, s. 344, hasło „system”.

⁴ Zob. J. Szola-Koguc, Reforma polskiego systemu podatkowego w latach 1990-1995 [założenia a realizacja], Wydawnictwo UMCS, Lublin 2000, s. 13.

⁵ J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, Leksykon podatkowy, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998, s. 319, hasło: „system podatkowy”.

⁶ Ł. Gęsicki, M. Gęsicki, Słownik terminów ekonomiczno-prawnych, InterFart, Łódź, s. 300-301, hasło: „system podatkowy”. (po 1993 roku).

⁷ R. Wolański, System podatkowy, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarzkiego w Warszawie, Warszawa 2003, s. 49.

⁸ Tamże, s. 49-50.

⁹ Tamże, s. 49-50.

Szerszą nieco definicję zaproponował W. Wyrzykowski, stwierdzając „Przez system podatkowy należy rozumieć zbiór wszystkich podatków i opłat oraz przepisy związane z procesami ich wymierzania i poboru, które obowiązują w danym państwie”.¹⁰ Za największy walor tej definicji uznać trzeba, że nie traktuje ona systemu podatkowego w kategoriach jedynie prawa materialnego. System podatkowy w tym rozumieniu to więc coś więcej niż tylko poszczególne podatki tworzące logiczną całość, ale także regulacje związane z ogólnym prawem podatkowym (ordynacja podatkowa) a także dotyczące kontroli podatkowej oraz skarbowej. Trudno bowiem odseparować od siebie układ poszczególnych podatków od tych pozostałych, niezwykle istotnych elementów. Te czynniki oddziałują bowiem na efektywność poboru podatku, jeśli zaś ta efektywność jest niska lub poniżej oczekiwań, treść przepisów materialnego prawa podatkowego nie ma większego znaczenia.

O systemie podatkowym zdaniem niektórych autorów można mówić „(...) wówczas, jeżeli w sensie konstrukcji prawnej i powiązań w zakresie treści ekonomicznych tworzy on wewnątrznie spójną, jednolitą logicznie całość, zgodną z zasadami konstytucyjnymi”.¹¹ W kontekście tej definicji, oprócz wskazanych wcześniej elementów, dodany jest jeszcze ten, o zgodności systemu podatkowego z zasadami konstytucyjnymi. System podatkowy w tym ujęciu powinien być zatem mocno osadzony w przepisach konstytucji. Bez tego, jak się wydaje, brak takiemu systemowi prawomocności i stosowanej legitymacji. Są to zaś czynniki niezwykle istotne, także w kontekście akceptacji takiego systemu przez obywateli. Wskazuje się przy tym na fakt, że systemowi podatkowemu przyświecać powinna jakaś główna idea.¹² Powinien być on zatem efektem przemyślanej aktywności, niejako pierwotnie zaplanowaną konstrukcją, nie zaś wynikiem przypadkowych decyzji. Te jednak często się zdarzają, co sprawia, że system podatkowy jest dziełem niejako permanentnie niedokończonym.

Analizując system podatkowy wskazać trzeba także na inne składniki jego opisu. I tak: zrozumienie systemu podatkowego bez uwzględnienia kwestii

proceduralnych, wymiarowych czy kontrolnych jawi się jako uboższe a wręcz niepełne. Niewskazanym byłoby także pominąć w tym kontekście ogromne znaczenie jakie ma dla kształtu systemu podatkowego cała struktura administracji podatkowej, jej układ, podział kompetencji oraz współzależności. Ogromne konsekwencje dla ostatecznego kształtu systemu podatkowego ma także stosowanie prawa podatkowego, a więc interpretacja przez organy skarbowe bądź sądy administracyjne przepisów prawa podatkowego. Znaczenie mają tu, wspomniane wcześniej kompetencje tych organów, ich nastawienie do podatnika oraz zdolność uzasadniania swoich rozstrzygnięć, zarówno w warstwie proceduralnej jak i merytorycznej.

Bez uwzględnienia tych czynników mówić można raczej o systemie podatków nie zaś o holistycznym i kompleksowo rozumianym systemie podatkowym. Ten pierwszy bowiem uwzględnia jedynie regulacje poszczególnych ustaw podatkowych. Skupia się więc na tym jak skonstruowany jest konkretny podatek i jakie zależności występują między poszczególnymi podatkami tworzącymi system. Drugi zaś uwzględnia dodane powyżej czynniki. Ułatwia więc patrzenie na mechanizmy związane z podatkami bardziej efektywnie. Jeśli bowiem dochody z danego podatku nie spełniają oczekiwań co do ich wysokości, to problem niekoniecznie leżeć musi w konstrukcji tego podatku. Może się bowiem okazać, że nieefektywne jest stosowanie prawa, źle działa aparat kontroli skarbowej bądź interpretacje prawa podatkowego wydawane przez organy podatkowe są sprzeczne z wolą jaką chciał nadać tym regulacjom ustawodawca. Także opresyjność systemu podatkowego może wynikać nie z samej treści ustaw podatkowych, ale z innych powodów, takich jak niewłaściwa interpretacja, wadliwe i profiskalne decyzje podatkowe czy nadmiernie uciążliwe kontrole podatkowe lub skarbowe.

W literaturze przedmiotu, pojawia się rozróżnienie na racjonalny i historyczny system podatkowy. System racjonalny to taki, który spełnia wszystkie postulaty nauki o finansach oraz nauk prawnych. Jest to więc system idealny. W praktyce taki system nie występuje, jak wskazano bowiem, na system podatkowy wpływ mają różne czynniki, które w konsekwencji oddalają go od ideału. Ma on więc charakter nieustannie stawianych postulatów, wskazywania kierunków zmian. System historyczny zaś to ten system podatkowy z jakim mamy do czynienia „tu i teraz”. Obowiązuje on więc w danym

¹⁰ W. Wyrzykowski, Podatki w Polsce. Zarys wykładu, Oficyna Wydawnicza BookMarket, Gdańsk 2008, s. 17.

¹¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 245.

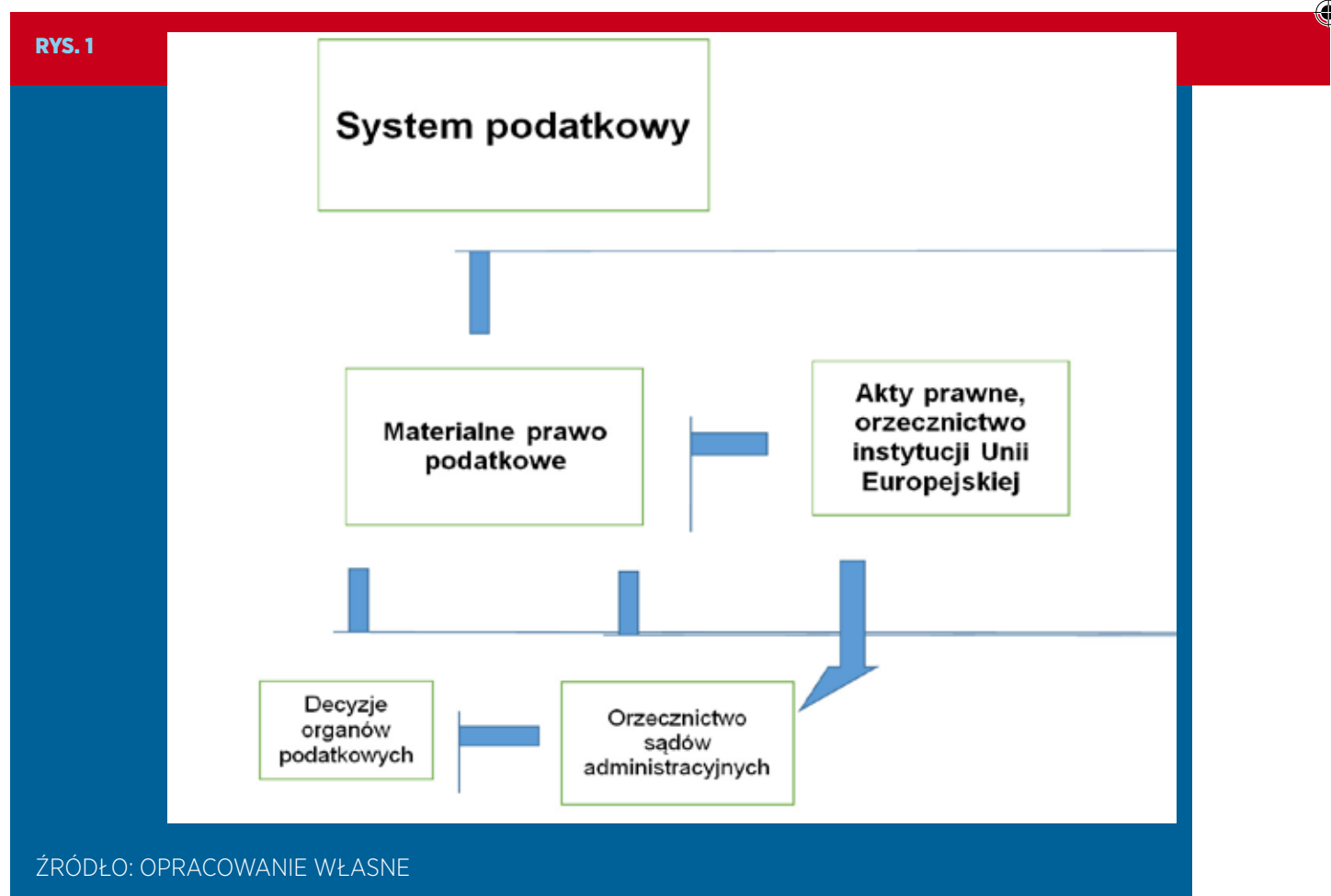
¹² Tamże, s. 244.

miejscu i czasie i jest efektem uwarunkowań: historycznych, ekonomicznych, politycznych etc. Jest zatem efektem doświadczeń danego państwa, często również odległym od ideału. Omawiając więc dany system podatkowy mamy do czynienia z systemem historycznym.

Mówiąc o systemie podatkowym wskazać trzeba także czynniki zewnętrzne, mające wpływ na jego aktualny kształt. W podanych definicjach systemu podatkowego mowa jest bowiem o tym, że jest to zestaw podatków oraz innych przepisów prawnych mających odniesienie do podatków, a także praktyka stosowania prawa. Nie należy jedna zapominać, że w dzisiejszym świecie, na kształt systemu podatkowego wpływają także powiązania międzynarodowe. System podatkowy – będący efektem polityki podatkowej – jest bowiem uzależniony nie tylko od działalności krajowych organów stanowiących bądź stosujących prawo. Jest on także kształtowany przez aktywność legislacyjną oraz orzecznictw organów działających w imieniu

organizacji międzynarodowych. W kontekście europejskim, czy ściślej polskim, taką organizacją jest Unia Europejska, która poprzez wydawane przez jej instytucje akty prawne oraz orzecznictwo, także, w bardzo istotny sposób determinuje ostateczną strukturę systemu podatkowego.

Wychodząc od przedstawionych wcześniej definicji, oraz uwzględniając własne rozważania można sformułować następującą definicję systemu podatkowego: **System podatkowy to zestaw powiązanych ze sobą i wzajemnie na siebie oddziałujących regulacji dotyczących materialnego prawa, procedur związanych z wymiarem i egzekucją zobowiązań podatkowych a także orzecznictwa sądowego. Na system podatkowy wpływają także akty prawne oraz orzeczenia sądowe wydawane przez upoważnione do tego instytucje międzynarodowe.** Graficzne zaprezentowanie systemu podatkowego przedstawione zostało na poniższym rysunku:





4

WŁADZTWO PODATKOWE

Powstanie i rozwój organizacji życia społecznego jaką jest państwo, od samego początku wiązało się z pojęciem władzy. Władzę samą w sobie definiować można na różne sposoby. P. Winczorek wskazują na cztery różne rozumienia pojęcia władza. Pierwsze z nich ma charakter przedmiotowy, władza jest w tym kontekście przedmiotem posiadania, jak wskazuje ten autor, mówimy wówczas: „Mam władzę”¹³. Takie rozumienie tego terminu jednak go nie wyjaśnia, opisuje raczej pewne spostrzeżenie, wskazuje na jakąś rzecz, której jednak nie definiuje. Inaczej jest w przypadku ujęcia władzy w porządku relacyjnym. Władza jest więc w tych okolicznościach swego rodzaju więzią łączącą jakieś podmioty. Jeden z nich wydaje polecenia, drugi zaś je wykonuje. Pozostaje jednak pytanie, dlaczego to robi, jakie kierują nim motywacje. Może powinien tak postępować albo dlatego, że chce, albo dlatego, że musi¹⁴. Taka władza może przecież nie mieć charakteru formalnego przymusu, ale jakieś innej zależności, np. emocjonalnej czy rodzinnej. Innym jeszcze rozumieniem pojęcia władza jest ujęcie jej w sensie instytucjonalnym (podmiotowym). Władzę reprezentuje tutaj instytucja lub osoba, która ma do tego umocowanie formalne, dają je odpowiednie akty prawne lub inne regulacje, które wyposażają dany podmiot we władzę¹⁵. Jeszcze inne jest ujęcie władzy w kontekście procesu decyzyjnego¹⁶. Władza jest więc czymś ciągłym, polegającym na decydowaniu. Ale decydowaniu

rozumianym jako czynność poprzedzona namysłem, analizą i dopiero finalnie dochodzi do podjęcia decyzji, a więc wykonania władczej kompetencji.

Funkcjonowanie państwa wymaga określonych nakładów. Od wieków więc państwa, aby zapewnić sobie możliwość działania i utrzymać swoje istnienie nakładały podatki na swoich poddanych lub obywateli¹⁷. Współcześnie zaś, w związku z powszechnym w systemach demokratycznych uznaniem dla prawa własności, podatek stał się w zasadzie jedynym przejawem tak ewidentnej ingerencji w to prawo przez władzę państwową. Trzeba mieć bowiem na uwadze, że państwo nie ma możliwości gromadzenia dochodów inaczej niż poprzez podatki¹⁸. Może, rzecz jasna, zaciągać różnego rodzaju zobowiązania, np. zadłużając się na rynku finansowym. Prędzej czy później jednak zobowiązania te będą musiały być spłacone właśnie z wpływów podatkowych. Jako zaś, że u podmiotów gospodarujących, wytwarzających dochód, pojawia się nadwyżka¹⁹, państwo zmuszone jest, aby z tej nadwyżki korzystać.

W kontekście władztwa podatkowego, mówić można o władzy państwa lub władzy państwowej jako o dysponencie władztwa podatkowego. **W ujęciu podmiotowym**, to państwo jest posiadaczem władzy podatkowej, a konkretnie, dysponują nim, działające

¹³ P. Winczorek, *Nauka o państwie*, Liber, Warszawa 2005, s. 20.

¹⁴ Tamże, s. 20-21.

¹⁵ Tamże, s. 21.

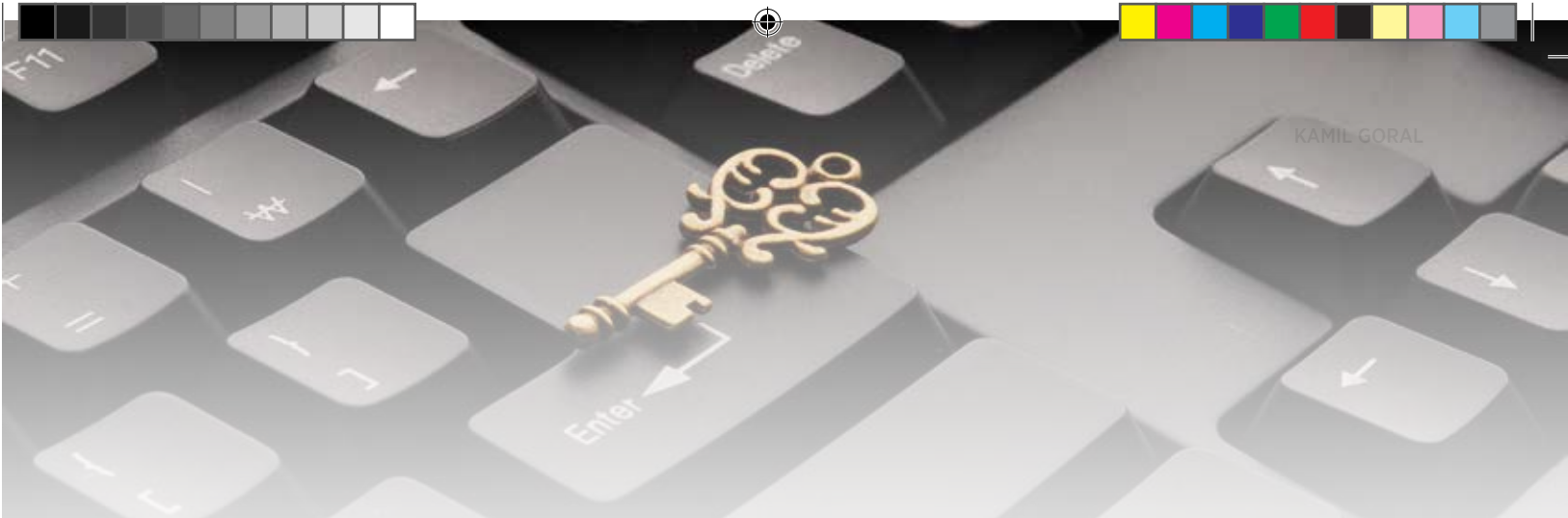
¹⁶ Tamże, s. 21-22.

¹⁷ Zob. szerzej na temat historii podatków R. Gwiazdowski, *opt.cit.*, s. 51-54, J. Kulicki, P. Sokół, *opt.cit.*, s. 22-23.

¹⁸ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2005, s. 166.

¹⁹ J. Kulicki, P. Sokół, *opt.cit.*, s. 22.





w jego imieniu instytucje. Państwo bowiem, poprzez odpowiednio predysponowane do tego organy jest upoważnione uchylać prawo podatkowe oraz egzekwować jego przepisy. Żadna inna organizacja społeczna na przestrzeni dziejów nie uzyskała takiego przywileju. Istnieje oczywiście szereg instytucji, w których członkostwo wiąże się z koniecznością uiszczenia opłat czy składek, jednak jedynie państwo ma możliwość uchwalania powszechnie obowiązujących norm prawnych, ujętych w sposób generalny i abstrakcyjny. Posiada ono także odpowiedni aparat przymusu, który umożliwia mu egzekwowanie należności podatkowych **Przedmiotem władztwa** podatkowego jest więc możliwość nakładania i egzekwowania i świadczeń podatkowych na rzecz związku publicznoprawnego jakim jest państwo.

Władztwo podatkowe, w ujęci relacyjnym jest relacją państwo-podatnik. Oczywiście poprzez państwo, należy rozumieć działające w jego imieniu instytucje. W pierwszej więc kolejności, jest to relacja podatników z wyłanianymi przez nich w akcie wyborczym centralnymi organami stanowiącymi: a więc z parlamentem. Obywatele danego państwa, kierując się swoimi preferencjami politycznymi, wybierają kolegialne reprezentacyjne ciało jakim jest parlament. Dalej, władztwo podatkowe może dotyczyć relacji podatnika z organami stanowiącymi samorządu terytorialnego, które także dysponują określonymi kompetencjami do nakładania podatków. Kolejnym rodzajem relacji podatnika jest ta z administracją podatkową, tutaj dochodzi do zmiany jej charakteru. Organy administracji podatkowej nie nakładają bowiem podatków a jedynie pobierają i/lub egzekwują powstałe w wyniku przepisów podatkowych należności. Podatnik – władza sądownicza, to kolejny przejaw relacji wynikającej z władztwa podatkowego. W tym kontekście także nie mamy do czynienia ze stanowieniem prawa podatkowego, a z jego stosowaniem. Dochodzi do niego przeważnie w przypadku sporu podatnika z organami administracji podatkowej. W wypadku wyczerpania instancji w ramach

organów podatkowych, przedmiot sporu trafia do sądu, który władny jest go rozstrzygnąć w oparciu o obowiązujące przepisy prawa.

Warto zwrócić uwagę na niezwykle skomplikowanie materii **władztwa podatkowego w sensie procesu decyzyjnego**²⁰. Ma to swoje odzwierciedlenie przede wszystkim w aspekcie stanowienia prawa podatkowego przez parlament. Podjęcie decyzji dotyczącej prawa podatkowego wymaga bowiem niezwykle rzetelnej analizy dotyczącej skutków społecznych, ekonomicznych, prawnych czy politycznych. Pojawia się więc tutaj potrzeba szerokiego spojrzenia i ogromnej wiedzy po stronie legislatora podatkowego. Nie zawsze jednak te trudne wymagania zostają spełnione. Pojawiają się nawet opinie mówiące, że: „Niestety praktyka podatkowa w krajach demokracji parlamentarnej podporządkowana jest krótkookresowym celom politycznym oraz maksymalizacji fiskalnych wpływów do budżetu”²¹. Zgodzić się należy, że proces decyzyjny dotyczący stanowienia prawa podatkowego, a więc i kształtowania systemu podatkowego, wymaga spojrzenia dalekosiężnego i perspektywicznego. Często także zdarza się, że rozwiązania na pozór dobre przynoszą skutki odwrotne od zamierzonych, a liczne luki i niedopracowania w poszczególnych ustawach podatkowych skutkują ogromnymi stratami dla budżetu państwa bądź wiążą się z niezrozumieniem treści poszczególnych przepisów przez ich odbiorców, a więc podatników. Stąd tak dużą rolę odgrywa decydowanie na poziomie organów podatkowych, ich umiejętność patrzenia na prawo podatkowe w sposób holistyczny, la więc zwrócenie uwagi na takie stosowanie prawa, które będzie zrozumiałe dla podatników oraz w sposób pełny zrealizuje intencje ustawodawcy.

²⁰ J. Szołno-Koguc, *Reforma polskiego systemu podatkowego w latach 1990-1995 (założenia a realizacja)*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2000, s. 41.

²¹ F. Grądalski, *Teoretyczne aspekty reformowania systemu podatkowego – zarys modelu referencyjnego dla Polski* [w:] red. J. Ostaszewski, *O nowy ład podatkowy w Polsce*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, s. 45.



PAŃSTWO – ANALIZA FUNKCJI W ŚWIETLE POLITYKI PODATKOWEJ

Wspólnota polityczna jaką jest państwo, została powołana do realizacji jakichś celów. Jest więc w swej istocie państwo organizacją o charakterze teleologicznym. Ów *telos* państwa, czyli cel jego funkcjonowania i działalności, nie ma charakteru statycznego. Działające na przestrzeni wieków państwo zmienia przecież swój charakter, a więc także zmieniają się stawiane przed nim cele oraz funkcje. Za definiowanie tych celów odpowiada władza państwowa, która reagując na zmieniającą się sytuacją, tak zewnętrzną jak i wewnętrzną, powinna ustalać cele państwa²². Występują jednak także cele państwa, które są na tyle ogólne, że można mówić o ich adekwatności w każdym okresie historycznym. W literaturze przedmiotu wymienia się następujące z nich²³:

- realizację dobra wspólnego
- ochrona bezpieczeństwa obywateli
- ochrona prawa własności i interesów poszczególnych grup i jednostek

Jako główny z tych celów, o charakterze najbardziej uniwersalnym, wskazać trzeba realizację dobra wspólnego. Zasada dobra wspólnego niesie ze sobą bardzo duży ładunek aksjologiczno-prakseologiczny. Ten potencjał domaga się zaś realizacji w praktyce, głównym zaś wyrazicielem i realizatorem idei dobra wspólnego jest państwo, ono bowiem zrzesza

jednostki pod jedną władzą. Te zaś zrzekają się na jego rzecz części swojej autonomii, rezygnują z dowolności postępowania i podporządkowują się stanowionemu przez władzę państwową prawu. W zamian za to liczą, jak się wydaje, że państwo zatroszczy się o społeczność jako taką, a więc także o każdego z nich z osobna. W tym rozumieniu należy więc rozumieć dobro wspólne jako: „zbiór warunków umożliwiających członkom jakiejś wspólnoty osiągnięcie celów, które same uważają za słuszne, lub realizację swojej (swoich) własnej (własnych) rozumnej (rozumnych) wartości, w imię której (których) mogą oni ze sobą współpracować (pozytywnie i/lub negatywnie) w obrębie wspólnoty”²⁴. Dobro to więc, jest nakierowane na obywateli i dla obywateli danego państwa, a w efekcie służy całej wspólnocie i państwu jako takiemu. Postulatowi dobra wspólnego nadaje się także charakter normatywny, jest ono postulatem prawa, w tym konstytucji. W polskiej Konstytucji o dobru wspólnym mowa już w 1 art. Stwierdza on: „Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”. Jest więc dobro wspólne postulatem nie tylko filozoficznym, ale także prawnym, z którego wynikają określone konsekwencje w praktyce demokratycznego państwa prawa.

Wydaje się więc, że pozostałe cele państwa wynikają z głównego z nich jakim jest realizacja idei dobra wspólnego. Ogólnie funkcje państwa przedstawia poniższa tabela:

²² Szerzej na temat funkcji państwa zob. A. Łopatka, Prawoznawstwo, Polskie Wydawnictwo Prawnicze Iuris, Warszawa 2005, rozdział VII.

²³ Zob. E. Zieliński, Nauka o państwie i polityce, Elipsa, Warszawa 2001, s. 138.

²⁴ J. Finnis, Prawo naturalne i uprawnienia naturalne, (poszukać wyd.), Warszawa 2005, s. 173, cyt. za W. Arndt, Dobro wspólne jako kryterium postępowania władzy, [w:] Dobra wspólne. Teoria i praktyka, Wydawnictwo Sejmowe, Fundacja „Utriusque Iuris”, Warszawa 2013, s. 201.



TABELA 1

Nazwa funkcji państwa	Charakterystyka funkcji państwa
Funkcja wewnętrzna	Państwo jako podmiot mający monopol na stosowanie przemocy ma za zadanie zapewnić obywatelom poczucie bezpieczeństwa, strzec porządku publicznego oraz zapewnić przestrzeganie prawa własności. W tym celu w imieniu państwa działają specjalnie powołane do tego podmioty, jak policja czy służby specjalne. Dodatkowo państwo strzec ma obywateli przed stanowiącym coraz większe niebezpieczeństwo zagrożeniem terrorystycznym.
Funkcja zewnętrzna	Państwo jako podmiot w stosunkach międzynarodowych, spełnia także określone funkcje w tym zakresie. W tym kontekście wskazane jest zabieganie o interesy państwa w stosunkach międzypaństwowych poprzez zawieranie różnego rodzaju umów międzynarodowych, uczestnictwa w międzynarodowych organizacjach (takich jak NATO, Unia Europejska i inne). Ostatecznie więc ta aktywność ma zapewnić państwu stabilny rozwój gospodarczy oraz bezpieczeństwo militarne
Funkcja gospodarczo-organizatorska	W tym kontekście państwo występują jako podmiot tworzący ramy prawno-instytucjonalne dla funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Często też państwo samo aktywnie w tym życiu uczestniczy, angażując się w różne przedsięwzięcia o charakterze inwestycyjnym. Udział państwo w gospodarce zależy od panującego w nim ustroju polityczno-gospodarczego, zasadniczo plasuje się on gdzieś pomiędzy dwiema skrajnościami; a więc z jednej strony marksizmem z dominującą rolą państwa, a skrajnym neoliberalizmem, w którym rola państwa powinna być ograniczona do minimum.
Funkcja kulturalno-wychowawcza	Realizując tę funkcję, zabiega państwo o zachowanie i kultywowanie narodowej tradycji i kultury. Troszczy się więc o muzea, miejsca wspólnotowej pamięci, wspiera inicjatywy kulturalne.
Funkcja socjalna	Aktywność w ramach tej funkcji polega na trosce zabezpieczenie minimum bytowego obywatelom. W tym kontekście organizuje opiekę społeczną i pomoc najuboższej. W innych obszarach państwo buduje system ubezpieczeń społecznych, zapewnia opiekę medyczną poprzez państwową służbę zdrowia oraz wpływa na relacje na rynku pracy poprzez regulacje kodeksu pracy.

OPRACOWANIE WŁASNE NA PODSTAWIE: S. SAGAN, V. SERZHANOVA, NAUKA O PAŃSTWIE WSPÓŁCZESNYM, LEXISNEXIS, WARSZAWA 2011, ROZDZIAŁ II, E. ZIELIŃSKI, NAUKA O PAŃSTWIE I POLITYCE, ELISPA, WARSZAWA 2006, ROZDZIAŁ IX.



Wskazana i opisane w powyższej tabeli funkcje państwa nie są od siebie odseparowane i niezależne. Realizacja lub zaniedbania związane z realizacją jednych mogą mieć pozytywne lub negatywne skutki dla pozostałych. Także niezwykle istotna, z punktu widzenia funkcji państwa, jest kwestia środków na ich finansowanie. Te zaś pochodzą z podatków. Stąd tak duże znaczenie dla realizacji funkcji państwa ma kwestia stworzenia optymalnych rozwiązań podatkowych, takich które pozwolą pogodzić potrzeby fiskalne państwa z ochroną własności i środków do życia jego mieszkańców.

Warto zaznaczyć, że powyższa klasyfikacja funkcji państwa nie jest jedyną, która pojawia się w literaturze. Teoretycy państwa odwołują się bowiem także do innej systematyzacji. Poprzednia odwoływała się do kryterium przedmiotowego. Inna zaś, wskazuje na ujęcie systemowe. W tym kontekście P. Winczorek wymienia trzy funkcje państwa, które prezentuje poniższa tabela:

TABELA 2

Nazwa funkcji państwa	Charakterystyka funkcji państwa
Funkcja adaptacyjna	Państwo powinno w sposób efektywny reagować na zmiany zachodzące w jego otoczeniu, w tym sensie, że „(...) państwo przystosowuje się do warunków stwarzanych przez systemy – ekonomiczny, polityczny, społeczny i kulturowy – wchodzące w skład jego otoczenia. Stara się zachować wobec nich równowagę ” ²⁵
Funkcja regulacyjna	Państwo reagując na zmieniające się otoczenie stara się także mieć na nie wpływ. W związku z tym, poprzez akty prawne, wnika w przestrzeń życia społeczno-gospodarczego i stara się, poprzez tę interwencję kształtować lub współkształtować istotne dla niego kwestie
Funkcja innowacyjna	Poprzez tę funkcję państwo działa z wyprzedzeniem, nie tylko reaguje i reguluje, ale także stwarza, by tak rzec, nowy punkt odniesienia, często funkcja innowacyjna przyjmują rewolucyjny charakter, doprowadzając wręcz do obalenia zastanego porządku społecznego

OPRACOWANIE WŁASNE NA PODSTAWIE, P. WINCZOREK, WSTĘP DO NAUKI O PAŃSTWIE, LIBER 2000, S. 131-135.

²⁵ P. Winczorek, Wstęp do nauki o państwie, Liber, Warszawa 2000, s. 131.



Przyjmując za punkt wyjścia rozważań na temat polityki podatkowej pierwszą z powyższych klasyfikacji, warto wskazać na kilka kwestii. Po pierwsze polityka podatkowa jest, jak się wydaje, obecna w każdej z nich. Pomijając już wspomnianą i mającą najbardziej uniwersalny charakter, funkcje fiskalną podatków, regulacje podatkowe mają

także inne kanały oddziaływania, czy może inaczej, państwo poprzez system podatkowy, wspomaga lub współrealizuje swoje funkcje.

Poniższa tabela przedstawia, jak poprzez politykę podatkową państwo może realizować lub realizuje swoje funkcje:

TABELA 3

Funkcja państwa	Możliwość realizowania poprzez system podatkowy
Funkcja wewnętrzna	Poprzez politykę podatkową państwo ingeruje w prawo własności, zapewniając jednak w zamian obywatelom zestaw określonych dóbr (tzw. dóbr publicznych), z podatków pochodzą bowiem środki na ochronę porządku publicznego, czy wojsko, i inne służby gwarantujące społeczeństwu poczucie bezpieczeństwa
Funkcja zewnętrzna	Państwo realizując swoją suwerenność na arenie międzynarodowej także w sferze podatkowej, jest stroną-podmiotem umów i porozumień międzynarodowych, których przedmiotem są kwestie podatkowe. Przykładem takich umów są te, dotyczące unikania podwójnego opodatkowania czy współpracy międzynarodowej w sprawach podatkowych. Także członkostwo w Unii Europejskiej i przekazanie jej części kompetencji związanych z władztwem podatkowym, potraktować można jako przejaw polityki podatkowej związanej z funkcją zewnętrzną państwa
Funkcja gospodarczo-organizatorska	Poprzez politykę podatkową państwo może tworzyć zestaw bodźców do podejmowania określonej działalności, np. inwestowania w dane obszary czy sektory gospodarki, wspomagać innowacyjność czy współpracę nauki z biznesem. Ma to więc istotne znaczenie dla życia gospodarczego, które poprzez politykę podatkową może być aktywnie organizowane, ale też, w negatywnym scenariuszu, tłumione
Funkcja kulturalno-wychowawcza	Wspomaganie przedsięwzięć kulturalnych czy obiektów mających szczególne znaczenie dla dziedzictwa narodowego może odbywać się także poprzez politykę podatkową. Wyrazem tego jest m.in. preferencyjne traktowanie różnego rodzaju organizacji pożytku publicznego działających w sferze kultury czy propagujących wartości istotne z punktu widzenia wspólnoty
Funkcja socjalna	Duże znaczenie, jeśli chodzi o politykę podatkową ma redystrybucja dochodu, a więc takie regulacje podatkowe, które umożliwiają pomoc najuboższym poprzez wpływy podatkowe od lepiej sytuowanej części społeczeństwa. Także w tym obszarze znaczenie polityki podatkowej jest bardzo duże.

ŹRÓDŁO: OPRACOWANIE WŁASNE





6

WPŁYW HARMONIZACJI PODATKOWEJ NA SUWERENNOŚĆ PODATKOWĄ PAŃSTWA – PERSPEKTYWA POLSKA

Polska jest od 1 maja 2004 roku członkiem Unii Europejskiej. Członkostwo zaś w tej organizacji było jednym z celów Rzeczypospolitej, po zmianie sytuacji politycznej jaka miała miejsce w 1989 roku. Uczestnictwo w strukturach unijnych ma swoje konsekwencje dla różnych sfer polskiego życia gospodarczego i społecznego. Jedną z tych konsekwencji jest wpływ jakie prawo Unii Europejskiej wywiera na regulacje polskiego prawa podatkowego. Szerzej rzecz ujmując, członkostwo w Unii oznacza także znaczne ograniczenie władztwa podatkowego Rzeczypospolitej, a co za tym idzie dotyczy kwestii suwerenności podatkowej Polski. Polska bowiem przystępując do tej wspólnoty, przekazała jej część uprawnień, godząc się zatem, że niektóre kwestie będą całkowicie bądź w znacznym stopniu regulowana przez instytucje unijne.





Kluczowe dla wskazania wpływu jaki prawo Unii Europejskiej ma dla polityki podatkowej Polski, ale także innych państw wspólnoty, jest przedstawienie zasad ogólnych na jakich się ono opiera. Zasady na jakich oparte jest prawo UE zostały one omówione w poniższej tabeli:

TABELA 4

Nazwa zasady	Charakterystyka zasady
Zasada prymatu	Polega ona na tym, że w razie kolizji prawa krajowego z prawem unijnym pierwszeństwo w stosowaniu ma prawo unijne, oznacza to, że wszystkie organy danego państwa zobowiązane są pominąć normę krajową i w jej miejsce zastosować unijną
Zasada przyznania	Unia Europejska dysponuje tylko takimi kompetencjami odnośnie do stanowienia aktów prawnych jakie zostały jej przyznane przez państwa w Traktatach (w prawie pierwotnym)
Zasada proporcjonalności (inaczej zakaz nadmiaru)	Unia Europejska, na podstawie przyznanej jej normy kompetencyjnej, wydaje tylko takie akty prawne, które są wystarczające do osiągnięcia celów w niej zawartej. W razie więc gdy wystarczająca jest dyrektywa niedopuszczalne jest posługiwanie się bardziej ingerującym w krajowy porządek prawny rozporządzeniem
Zasada pomocniczości	Pierwszeństwo w działaniach dotyczących danej kwestii mają państwa członkowskie, dopiero kiedy te działania nie przynoszą koniecznego efektu bądź są niewystarczające, inicjatywę legislacyjną przejmują instytucje unijne
Zasada skutki blokującego	Wywiedziona z zasady wierności. Polega na powstrzymaniu się przez państwa członkowskie od zmian prawa przyjętego w ramach transpozycji dyrektyw unijnych
Zasada skutku bezpośredniego prawa UE	W przypadku niewłaściwej transpozycji dyrektywy unijnej przez państwo członkowskie, dany podmiot ma prawo powoływania się bezpośrednio na postanowienia tej dyrektywy przed wszystkimi krajowymi organami stosującymi.
Zasada prounijnej wykładni przepisów krajowych	Organy krajowe stosujące prawo (sądy, organy administracji publicznej w tym podatkowej) mają obowiązek takiej interpretacji przepisów prawa krajowego, aby zrealizować ich zgodność z normami zawartymi w przepisach unijnych. Wykładnia taka nie może mieć jednak charakteru <i>contra legem</i> .

OPRACOWANIE WŁASNE

W świetle powyższego warto odnieść się do tego zjawiska harmonizacji wskazując, jakie konsekwencje ma członkostwo w Unii Europejskiej dla prowadzonej przez władze Polski polityki podatkowej. A więc jakie ograniczenia w swobodzie prowadzenia tej polityki nakłada na prawodawcę polskiego to członkostwo. Samo pojęcie harmonizacji podatkowej dotyczy zbliżania rozwiązań prawnych dotyczących podatków w państwach Unii Europejskiej. Nie jest więc celem harmonizacji (przynajmniej na tym etapie integracji) tworzenie jednego, wspólnego systemu podatkowego. Było by to o tyle trudne, że Unia Europejska nie dysponuje uprawnieniami do nakładania podatków, które następnie spływałyby do wspólnego unijnego budżetu. Harmonizacja podatkowa dotyczy więc zbliżania rozwiązań podatkowych i systemów podatkowych w ramach poszczególnych państw wspólnoty. Głównym zaś zamierzeniem procesu harmonizacji podatkowej jest urzeczywistnienie idei rynku wewnętrznego w ramach UE. Norma kompetencyjna, przyznająca Unii Europejskiej prawo, do podejmowania kroków w celu harmonizacji podatkowej, sformułowana została w art. 113 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej²⁶, który stanowi: „Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą prawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji”. W tym artykule mowa jest o tzw. harmonizacji pozytywnej, a więc o aktach prawnych realizujących ideę harmonizacji. W TFUE mowa jest jednak o negatywnej harmonizacji, a więc takiej, która opiera się na zakazie, w tym kontekście na zakazie dyskryminacji podatkowej towarów pochodzących z innych państw członkowskich Unii. W art. 110 stwierdzono, że „Żadne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty”. Ponadto art. 111 i 112 zakazują jakiegokolwiek formy zwrotów i zwolnień podatkowych w stosunku do produktów

krajowych wywożonych na terytorium innych państw członkowskich.

Warto w tym miejscu zauważyć, że wprost w tym przepisie, mowa jest tylko o podatkach pośrednich. I te w głównej mierze podlegają procesowi harmonizacji podatkowej. Nie wyklucza to jednak udziału podatków bezpośrednich w procesie harmonizacji. Taką możliwość daje art. 115 TFUE, stanowiący: „Bez uszczerbku dla artykułu 114, Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą prawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego”. Jego treść pozostawia więc dużą swobodę interpretacyjną, a co za tym idzie pozwala, w razie konieczności i woli decyzyjnej, podjąć kroki w celu harmonizacji podatków bezpośrednich.

Omawiając źródła prawa podatkowego Unii Europejskiej odnieść się trzeba do katalogu źródeł prawa wspólnoty. Dzieli się on na prawo pierwotne oraz prawo wtórne. Prawo pierwotne stanowią: Traktaty założycielskie, Traktaty akcesyjne, Traktaty zmieniające Traktaty założycielskie. Prawo pierwotne jest prawem, mającym charakter konstytucyjny dla wspólnoty, na jego bowiem podstawie została ona powołana do istnienia, a zmiany w nim dokonywane mają charakter uniwersalny i dotyczą całego porządku prawno-instytucjonalnego wspólnoty. Podmiotem prawa pierwotnego, stanowiącym to prawo, są bowiem państwa członkowskie Unii Europejskiej. Prawo pierwotne jest wyżej w hierarchii aktów prawnych niż prawo wtórne UE²⁷. Prawo pochodne więc musi być z nim zgodne. Prawo pochodne natomiast wydawane jest przez instytucje Unii Europejskiej²⁸. Katalog aktów tego prawa znajduje się w art. 288 TFUE. Są nimi posiadające moc wiążącą rozporządzenia, dyrektywy oraz decyzje. A także niewiążące zalecenia i opinie. Art. 288 TFUE nie kataloguje tych aktów prawnych według hierarchii ich ważności.

²⁷ Nie wynika to z hierarchicznie uporządkowanego katalogu aktów prawnych znajdującego się w traktatach, lecz raczej z wykładni systemowej traktatów unijnych, zob. R. Grzeszczak [w:] J. Barcz (red.), *Źródła prawa Unii Europejskiej*, s. IV-2.

²⁸ Tamże, s. IV-1.

²⁶ Dziennik Urz. UE (C 326/47).



podlega bezpośredniemu stosowaniu w państwach Unii. To zaś implikuje brak konieczności a nawet zakaz transponowania rozporządzeń do krajowego porządku prawnego. Rozporządzenia są więc w swojej istocie bardzo podobne na ustaw, i w sposób znaczący ingerują w krajowy porządek prawny. Mają więc największy wpływ na prowadzoną w poszczególnych państwach politykę podatkową, i w obszarach, które regulują nie pozostawiają żadnego pola manewru.

Zalecenia i decyzje (*soft law*) są aktami o najmniej ingerencyjnym charakterze. Nie wywołują bowiem skutków wiążących. Stąd ich znaczenie dla krajowej polityki podatkowej uznać należy za minimalne.

Istotnym czynnikiem wpływającym na politykę podatkową państw członkowskim Unii Europejskiej jest orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej także TSUE, dawniej Trybunał ten nosił nazwę Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [ETS]). Zgodnie z art. 19 Traktatu o Unii Europejskiej³⁰ Trybunał orzeka:

- w zakresie skarg wniesionych przez Państwa Członkowskie, instytucje lub osoby fizyczne lub prawne;
- w trybie prejudycjalnym, na wniosek sądów Państw Członkowskich, w sprawie wykładni prawa Unii lub ważności aktów przyjętych przez instytucje;
- w innych sprawach przewidzianych w Traktatach.

W swojej aktywności orzeczniczej Trybunał zabiega o jednolite stosowanie prawa Unii Europejskiej na terytorium całej wspólnoty. W literaturze podkreśla się znaczenie orzecznictwa TSUE dla porządku prawnego Unii Europejskiej. Trybunał bowiem „odgrywa niebagatelną rolę nie tylko w procesie integracji, ale też wpływa na porządki prawne, praktykę sądową oraz kształtowanie polityk narodowych (...)”³¹. Orzeczenia Trybunału uważane są za mające charakter precedensowy, są więc punktem odniesienia dla kolejnych orzeczeń dotyczących danej materii³².

W kontekście harmonizacji podatkowej, kluczową rolę odgrywają dyrektywy. Są to akty prawne, które nie znajdują odpowiednika w krajowych porządkach prawnych. Zgodnie z art. 288 TFUE, wiąże państwo członkowskie do rezultatu, pozostawiając mu swobodę co do formy i środków realizacji. Dyrektywy są aktami prawnymi wymagającymi transpozycji do krajowych porządków prawnych, a więc przyjęcia aktów normatywnych, które wdrożą w życie cele zawarte w danej dyrektywie. Co do zasady mają więc charakter ogólny, pozostawiając państwom, do których są skierowane pewną przestrzeń dowolności. Dyrektywy kierowane są do państw członkowskich, adresatem dyrektywy nie muszą być wszystkie państwa, może to być grupa państw, czy nawet tylko jedno państwo. „Charakter prawny dyrektyw jako aktów wiążących co do celu predestynuje je do bycia **instrumentem harmonizacji prawa**, zakładającej możliwie daleko idące poszanowanie różnic ekonomicznych i społecznych, odrębność porządków prawnych państw członkowskich, w tym ich szczegółowych rozwiązań, a także różnic w technice legislacyjnej i używanej terminologii”²⁹. Szanując więc te różnice, które znajdują swoje szczególne odzwierciedlenie w sprawach podatkowych, organy unijne zbliżając rozwiązania podatkowe w ramach wspólnoty posługują się głównie dyrektywami. Rządziej zastosowanie mają wydawane przez instytucje unijne rozporządzenia. Rozporządzenie, jak wynika z art. 288 jest wiążące w całości oraz

²⁹ A. Zawidzka-Lojek [w:] tamże, s. IV-31.

³⁰ C326/13

³¹ J. Barcik, A. Wentkowska, Prawo Unii Europejskiej po Traktacie z Lizbony, CH Beck, Warszawa 2011, s. 239.

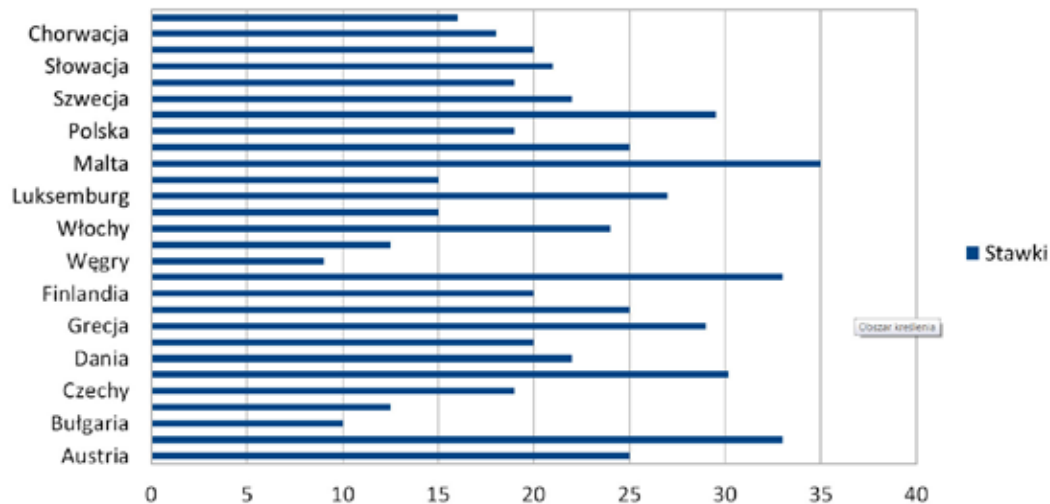
³² A. Gomułowicz, J. Małecki, s. 202-203.

HARMONIZACJA PODATKOWA A SYSTEMY PODATKOWE PAŃSTW CZŁONKOWSKICH

W kontekście harmonizacji podatkowej dużo większe znaczenie ma pytanie o perspektywę harmonizacji podatków bezpośrednich. Jeśli bowiem chodzi o podatki pośrednie, to harmonizacja ta w znacznym stopniu już się dokonała. Decydenci na szczeblu unijnym stoją zatem przed pytaniem, czy proces ten w sposób zasadniczy rozszerzyć po podatki bezpośrednie. Warto w tym kontekście porównać, że sobą rozwiązania podatkowe w poszczególnych państwach Unii, jeśli chodzi o ten rodzaj podatków.

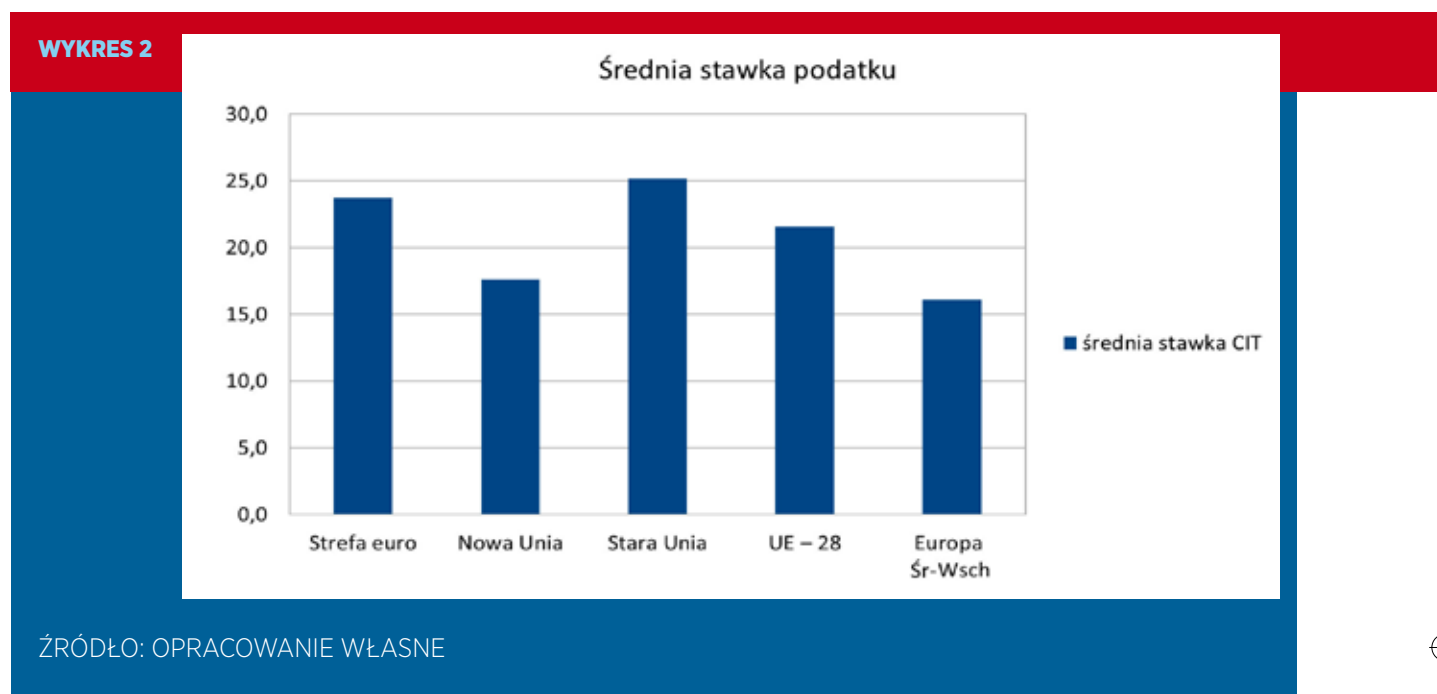


WYKRES 1



STAWKI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH
ŹRÓDŁO: OPRACOWANIE WŁASNE (DANE NA TYM I NASTĘPNYCH WYKRESACH POCHODZĄ Z EUROSTATU)

Już pierwsze spojrzenie na wysokość stawek w podatku dochodowym od osób prawnych pokazuje na bardzo duże zróżnicowanie wśród poszczególnych państw należących do Wspólnoty. Różnice te widać dużo wyraźniej, jeśli spojrzymy na średnie dzieląc państwa członkowskie na określone kategorie. Obrazuje to poniższy wykres:



Do państw Starej Unii zaliczono te sprzed rozszerzenia w 2004 roku. Do Nowej Unii zaś przypisano państwa z kolejnych rozszerzeń od 2004 roku. Do Europy Środkowo - Wschodniej zaliczono poniższe państwa:

Bułgaria, Czechy, Estonia, Węgry, Litwa, Polska, Łotwa, Polska, Słowenia, Słowacja, Chorwacja, Rumunia.

Z wykresu powyższego wynika, że stawki w ramach poszczególnych zgrupowań znacznie się między sobą różnią. Szczególnie widoczna jest różnica jaka występuje między państwami zaliczonymi do tzw. Starej Unii a tymi wchodzącymi w skład Europy Środkowo - Wschodniej. W wypadku bowiem państw naszego regionu niskie stawki podatkowe, jeśli chodzi o CIT stanowią narzędzie przyciągania międzynarodowych inwestycji. O znaczącej różnicy między poszczególnymi systemami podatkowymi UE świadczy również znaczący rozstrzał, jeśli chodzi o odniesienie podatków i składek na ubezpieczenie społeczne jako procenta Produktu Krajowego Brutto. Pokazuje to powyższy wykres. Wysoki

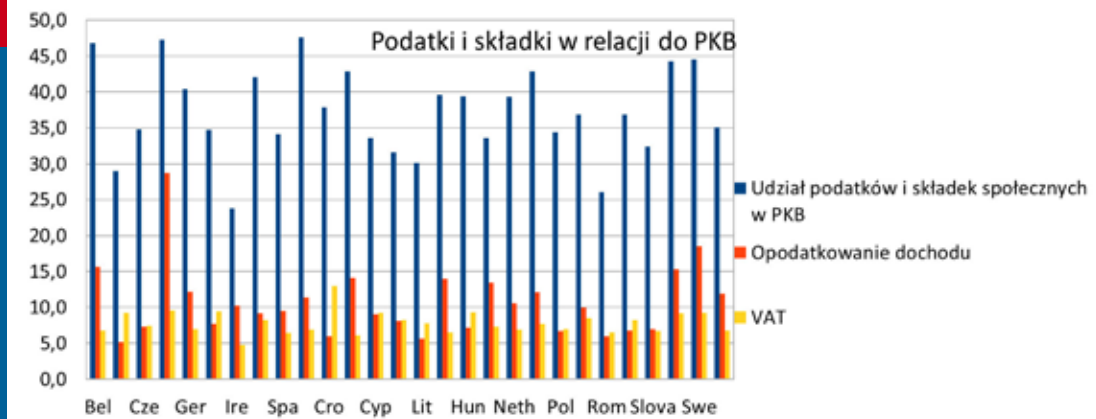
udział podatków i składek w relacji do PKB widać szczególnie w krajach Starej Unii, np. w Danii, Belgii czy Niemczech przekracza on 40%. W tym pierwszym kraju zbliża się nawet do granicy 50%. Tymczasem w Bułgarii jest to niecałe 30%, około 35% w Czechach, Litwa i Łotwa to także udział na poziomie mniej więcej 30%. Wynika z tego, że poszczególne państwa Unii zasadniczo różnią się nie tylko wysokością podatków (szczególnie według podziału Wschód - Zachód) ale także proporcją wysokości wpływów z podatków i składek w relacji do PKB. To zaś wynikać może z różnych celów akcentów jakie położone są w poszczególnych państwach Unii na zadania jakie spełniać ma system podatkowy. Na Zachodzie większy nacisk położony jest na redystrybucyjny charakter systemu podatkowego, stąd polityka podatkowa formatowana jest tak aby osiągać wysokie wpływy podatkowe, realizowane w dużej mierze poprzez mechanizm progresji podatkowej w podatkach dochodowych. Na Wschodzie zaś podatki są także narzędziem międzynarodowej konkurencji podatkowej, mają zatem przyciągać zagranicznych





inwestorów. A aby tak się stało muszą być niskie. Mniejszy nacisk położony jest także na kwestie redystrybucji poprzez system podatkowy. Państwa Europy Wschodniej rywalizują między sobą o kapitał, stąd mniejsza progresja podatkowa lub jej brak, głównie, jeśli chodzi o CIT.

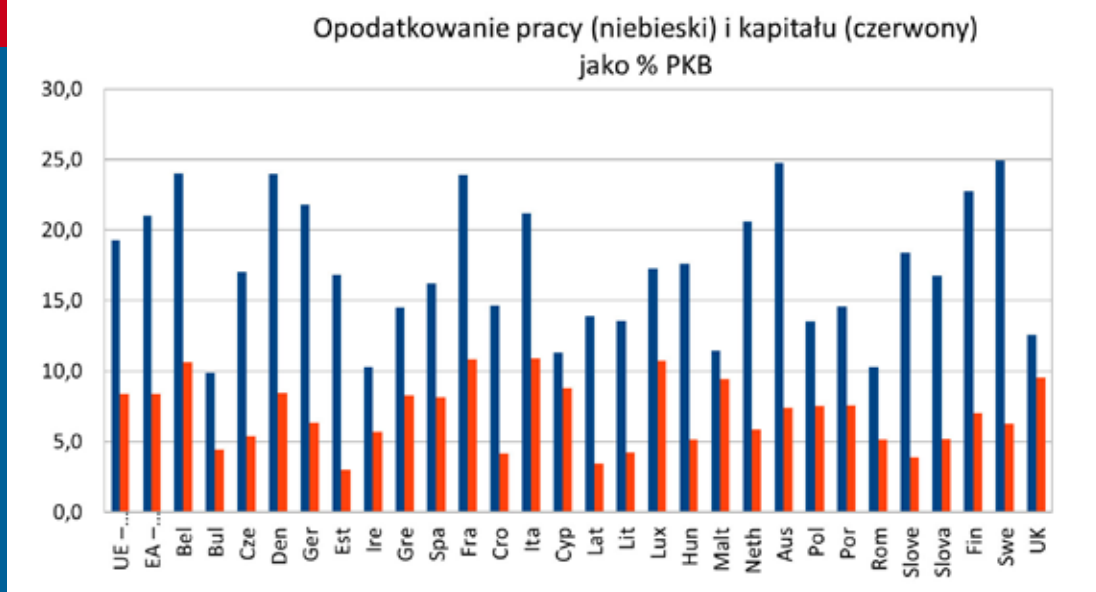
WYKRES 1



OPRACOWANIE WŁASNE

Państwa UE różnią się także jeśli chodzi o opodatkowanie pracy i kapitału.

WYKRES 1



OPRACOWANIE WŁASNE

Powyższy wykres wskazuje, że w niektórych państwach UE opodatkowanie pracy jako procent PKB jest blisko dwukrotnie wyższe niż w innych. Podobne

różnice występują, jeśli chodzi o opodatkowanie kapitału. Znowu pomocna jest tutaj linia podziału Wschód - Zachód.





8

WNIOSKI

Powyższa analiza pokazuje, że jeśli chodzi o systemy podatkowe państw członkowskich UE występują bardzo poważne różnice. Dotyczą one akcentów kładzionych na poszczególne rodzaje podatków, jak i wysokości wpływów podatkowych. W tych okolicznościach zaawansowanie procesu harmonizacji, jeśli chodzi o podatki bezpośrednie wymagałoby bardzo dużej ostrożności. Z politycznego jak i ekonomicznego punktu widzenia wydaje się to niezwykle trudne. Do wyboru byłaby bowiem któraś z dwóch dróg. Albo spłaszczenie stawek podatkowych w Europie zachodniej albo wprowadzenie stromej progresji na Wschodzie. W pierwszym wypadku skutkowałoby to zmianą logiki systemu podatkowego, w przypadku podatków dochodowych opartego

często na progresji i redystrybucji. W drugim poważnie osłabiłoby konkurencyjność inwestycyjną państw ze wschodniej Europy. To zaś miałyby poważne implikacje zarówno dla budżetów jak i oddziaływałyby na wyniki wyborów w obu grupach państw.

Powyższa analiza pokazuje, że obecnie bardzo trudno będzie prowadzić proces harmonizacji w kierunku jego pogłębiania. Zarówno poszczególne systemy podatkowe jak i krajowe polityki podatkowe mają bowiem różną strukturę i różne cele. Te zaś są wypadkową historyczno – ekonomicznych uwarunkowań, które znacząco się różnią w poszczególnych państwach, co widać wyraźnie szczególnie po procesie rozszerzenia UE od 2004 r.





www.europeanreform.org
Follow us @europeanreform

