

Wybrane aspekty harmonizacji podatków pośrednich w krajach członkowskich Unii Europejskiej ze szczególnym uwzględnieniem podatku od wartości dodanej

Marek Jakubiec

Wprowadzenie

Nie sposób wyobrazić sobie funkcjonowania współczesnych państw bez danin publicznych. Niezależnie od tego, jaką filozoficzną wizję organizacji społeczeństwa w formie państwowej przyjmujemy, podatki okazują się konieczną częścią każdego budżetu. Pomimo, iż liberalni (co do zasady) zwolennicy „państwa minimalnego” z pewnością kładą w zdecydowanie większym stopniu nacisk na ograniczenie obciążeń fiskalnych, to jednak nawet radykalne propozycje minimalizacji społecznej aktywności państwa zakładają funkcjonowanie podstawowych instytucji, takich jak np. sądy czy policja. Oczywiście w przypadku programów akcentujących tzw. funkcje socjalne państwa, tradycyjnie wiązanych z nurtami lewicowymi, zakładane obciążenia podatkowe są znacznie wyższe¹⁷³. Tym niemniej, konieczne dla istnienia organizmu państwowego jest posiadanie aktywów, których dopływ gwarantowany jest dzięki funkcjonowaniu odpowiednich regulacji prawnych i powoływanych przez nie instytucji skarbowych.

W związku z tym kwestie podatkowe stają się ważnym punktem zainteresowania władzy ustawodawczej państw, a suwerenność w tej dziedzinie okazuje się jednym z wyznaczników niezależności państwowej. Jednakże, wraz z postępującą integracją gospodarczą i polityczną w ramach Unii Europejskiej, rozpoczęto proces harmonizacji krajowych regulacji podatkowych ze wskazaniami organów Wspólnoty¹⁷⁴. Pewien zakres suwerenności został więc ograniczony przez same państwa członkowskie UE. Nie oznacza to jednak, iż owa harmonizacja przebiega bezproblemowo, jak również, że władze państwowe chętnie godzą się na różnego typu regulacje

¹⁷³ Zob. M. Jakubiec, *Państwo minimalne czy opiekuńcze?* [w:] *Równość a życie publiczne*, J. Mysona-Byrska, W. Zuziak (red.), Kraków, 2012, s. 259 – 265.

¹⁷⁴ Oczywiście w świetle aktualnego stanu prawnego utożsamianie Unii Europejskiej ze Wspólnotą Europejską jest błędne. Dlatego też pojęcie „Wspólnoty” używane w niniejszym tekście należy rozumieć jako określenie grupy państw członkowskich i reprezentujących je organów UE, a nie organizację zastępowaną przez Unię Europejską.

prawne, skutkujące ograniczaniem ich własnych kompetencji w tym kluczowym dla polityki gospodarczej państwa obszarze¹⁷⁵.

Celem niniejszego artykułu będzie zaprezentowanie kilku aspektów tego procesu, ze szczególnym uwzględnieniem wiążących się z nim politycznych i społecznych trudności. Istotne będą zarówno aspekty teoretyczne (filozoficzne), związane z problematyką niezależności organizmu państwowego od innych krajów czy organizacji ponadpaństwowych, jak i praktyczne, dotyczące realnych możliwości współdziałania w zakresie polityki podatkowej. Rozważania będą koncentrowały się wokół ujednolicania przez kraje członkowskie regulacji dotyczących podatków pośrednich, w szczególności podatku od wartości dodanej (VAT).

1. Istota harmonizacji podatków i związane z nią trudności

1.1. Dążenia UE

U fundamentów Wspólnot Europejskich legły między innymi dążenia do pogłębienia współpracy gospodarczej. Koncepcję tę ufundowano przede wszystkim na zasadzie swobodnego przepływu towarów, osób i kapitału, a jej realizacja wzmocniona jest poprzez funkcjonowanie w większości krajów Unii (obecnie 18) wspólnej waluty. Trudno jednak wyobrazić sobie funkcjonowanie docelowej integracji gospodarczej, w szczególności wspólnego rynku¹⁷⁶, w przypadku państw, których systemy podatkowe różnią się w wysokim stopniu. Dla jej zaistnienia konieczne jest bowiem ujednolicenie regulacji poświęconych kwestiom podatkowym¹⁷⁷. Jak zauważa S. Owsiak (co prawda w kontekście harmonizacji podatków bezpośrednich, ale jak się wydaje opinia to ukazuje również problemy związane z podatkami pośrednimi), istotne okazało się ograniczenie negatywnego wpływu nadmiernego zróżnicowania w systemach podatkowych na proces tworzenia wspólnoty gospodarczej¹⁷⁸. Jednym z zasadniczych celów UE okazuje się więc zagwarantowanie neutralności podatków w handlu pomiędzy państwami członkowskimi, jak również zniesienie granic podatkowych¹⁷⁹.

¹⁷⁵ Zob. Z. Kuraś, *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Gdańskie, t. VI, 2009, s. 229.

¹⁷⁶ Zagadnienie funkcjonowania wspólnego rynku domagałoby się szerszego omówienia, jednak ze względu na charakter niniejszego tekstu, który stanowi jedynie przedstawienie wybranych zagadnień związanych z harmonizacją podatków pośrednich w UE nie zostaną one w tym miejscu przeanalizowane.

¹⁷⁷ Zob. S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, 2009 (tekst dostępny na stronie: www.pte.pl/pliki/2/1/s_owsiak_harmonizacja.pdf).

¹⁷⁸ Tamże, s. 131.

¹⁷⁹ K. Czajkowska, *Harmonizacja podatków pośrednich* [tekst dostępny na stronie internetowej: <http://www.biznespartner.pl/content/view/181/38/>].

W związku z tym, dążąc do realizacji postanowień artykułu 2. Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹⁸⁰, kraje członkowskie powinny podejmować starania w kierunku ujednolicenia swoich systemów podatkowych¹⁸¹. Wobec znaczenia, jakie zarówno z perspektywy makroekonomicznej, jak i mikroekonomicznej odgrywają podatki pośrednie, zagadnienie ich harmonizacji okazuje się szczególnie istotne. Z jednej strony stanowią one bowiem znaczącą część dochodów państwa, przewyższającą wpływy z podatków bezpośrednich, z drugiej obowiązek ich uiszczania oznacza poważne obciążenie finansowe obywateli. Zarówno VAT, jak i akcyza pochłaniają relatywnie duże części zarobków obywateli, przede wszystkim osób mniej zamożnych, które całość swych dochodów przeznaczają na bieżącą konsumpcję. W przeciwieństwie do podatków bezpośrednich ich wysokość nie zależy od wielkości dochodów uzyskiwanych przez płatnika, lecz ilości dokonywanych przez niego transakcji, dlatego okazują się one skutecznym sposobem zapewniania dopływu aktywów budżetom państwowym. Zmiany prawne powodujące zmniejszenie lub zwiększenie tych obciążeń bezpośrednio wpływają więc zarówno na sytuację budżetu, jak i gospodarstw domowych (zwłaszcza tych relatywnie ubogich, ze względu na to, iż posiadane środki w większości są wydawane na konsumpcję). Dlatego też dążenie do ich harmonizacji okazuje się jednym z istotnych celów gospodarczych Unii Europejskiej.

Ujednolicanie przepisów państw członkowskich w zakresie obciążeń podatkowych niesie ze sobą jednak poważne trudności natury społecznej i politycznej. Państwa, w których przeważa podejście liberalne, może to wszak oznaczać ich zwiększenie (trzeba jednak zaznaczyć, iż trudno obecnie wskazać państwo europejskie realizujące model leseferystyczny, tym niemniej zasady polityki podatkowej dość mocno różnią się gdy weźmiemy pod uwagę poszczególne kraje (np. Danię i Luksemburg)), a proces ten zawsze jest trudny politycznie, z kolei w realizujących model *welfare state* konieczne może okazać się zmniejszenie podatków, a co za tym idzie spadek aktywności socjalnej państwa, mający bezpośredni wpływ na sytuację obywateli. Trudności te ujawniają się w sposób szczególnie jasny w przypadku społeczeństw, w których określony model państwa został przyjęty i funkcjonował od wielu lat, wzbudzając społeczną aprobatę, a z taką sytuacją mamy do

¹⁸⁰ Brzmi on następująco: „Zadaniem Wspólnoty jest, przez ustanowienie wspólnego rynku, unii gospodarczej i walutowej oraz urzeczywistnianie wspólnych polityk lub działań określonych w artykułach 3 i 4, popieranie w całej Wspólnocie harmonijnego, zrównoważonego i stałego rozwoju działalności gospodarczej, wysokiego poziomu zatrudnienia i ochrony socjalnej, równości mężczyzn i kobiet, stałego i nieinflacyjnego wzrostu, wysokiego stopnia konkurencyjności i konwergencji dokonań gospodarczych, wysokiego poziomu ochrony i poprawy jakości środowiska naturalnego, podwyższania poziomu i jakości życia, spójności gospodarczej i społecznej oraz solidarności między Państwami Członkowskimi”.

¹⁸¹ B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, 2004, 12, s. 91.

czynienia w przypadku większości państw członkowskich „starej Unii”¹⁸². Dlatego też trudno oczekiwać w przyszłości „pełnej” harmonizacji, tzn. całkowitej unifikacji systemów podatkowych państw członkowskich¹⁸³. Stanowi ona raczej nieosiągalny w przewidywalnej przyszłości cel, do którego realizacji Wspólnota powinna jednak stopniowo dążyć. Tym niemniej, poprzez owo (być może asymptotyczne) przybliżanie się, unifikacja będzie postępować.

1.2. Prawo pierwotne

Z perspektywy budowy wspólnego rynku dyferencjacja w zakresie podatków pośrednich, w szczególności VAT, może mieć daleko idące skutki. Utrudnia przede wszystkim prowadzenie działalności gospodarczej na obszarze kilku państw, stosujących różne reżimy podatkowe, a stanowiących jednocześnie, nie tylko na płaszczyźnie deklaratywnej, strefę wolnego handlu. Z drugiej strony, co oczywiste, władze państw w tak istotnych sferach jak polityka podatkowa pragną zachować suwerenność. Abstrahując od wieloznaczności tego pojęcia¹⁸⁴, wydaje się jasne iż w omawianej perspektywie kluczowa okazuje się możliwość samodzielnego podejmowania przez wyłonioną w demokratycznych wyborach władzę decyzji w sprawie obciążeń podatkowych.

Wątpliwości w tym zakresie nie pozostawia jednak brzmienie art. 93 Traktatu, stanowiącego konkretyzację przywołanego wcześniej art. 2, wskazując, iż jednym z zadań Rady jest stanowienie przepisów „dotyczących harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do (...) podatków pośrednich, w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego”. Należy zauważyć, iż przepis ten, poza deklaracją wskazującą na dążenia Wspólnoty, zawiera również formalne i materialne przesłanki procesu harmonizacji.

Do pierwszych z nich zaliczyć należy przede wszystkim określenie legitymizowanego organu, który stanowi Rada; inicjatywa przynależy jednak Komisji Europejskiej. Przedkładany przez nią wniosek Rada obowiązana jest skonsultować z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym. Owe konsultacje mają charakter obligatoryjny, a ich pominięcie stanowi naruszenie proceduralne, którego konsekwencją zgodnie z art. 231 Traktatu może być uchylenie aktu prawnego przez Trybunał¹⁸⁵. Co istotne, Rada podejmuje decyzje nie większością głosów, lecz jednomyślnie, co znacząco ogranicza możliwości jej działania. Trafnie zauważa się również, że pewne

¹⁸² Obecnie sformułowanie „stara Unia” stało niejednoznaczne, wobec akcesji Bułgarii, Rumunii i Chorwacji. Tym niemniej, biorąc pod uwagę różnice występujące pomiędzy państwami dawnego Bloku Wschodniego a większością państw członkowskich sprzed 2004 r. jawi się ono jako uzasadnione i w tym znaczeniu używane jest w niniejszym tekście.

¹⁸³ Zob. również: Z. Kuraś, *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, dz. cyt., s. 232.

¹⁸⁴ Suwerenność państwową można rozpatrywać w wielu kontekstach i aspektach, stąd pojęcie to stało się niejednoznaczne (m.in. politycznym, gospodarczym itp.).

¹⁸⁵ B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, dz. cyt., s. 97.

zastrzeżenia może budzić znikomo demokratyczny charakter procesu, ze względu na jedynie opiniodawczą rolę Parlamentu¹⁸⁶, nawet pomimo potencjalnej *quasi*-sankcji stanowiącej uchylenie obowiązywania aktu przez organ sądowy. Dlaczego więc prawodawca europejski zdecydował się na przyjęcie tak ograniczającej rzeczywiste możliwości harmonizacji rozwiązanie obok jasnych deklaracji konieczności jej przeprowadzenia dla funkcjonowania wolnego rynku? Najpewniej kontrowersje związane z ujednolicaniem systemu podatkowego, o których wspomniano na początku niniejszego tekstu, skłoniły go do przyjęcia konieczności zaistnienia pełnej zgody państw członkowskich. Presja polityczna związana z polityką fiskalną jest bowiem niezwykle znacząca.

Do drugiej grupy przesłanek zaliczają się wymogi materialne. Niestety, wykładnia opisującego je fragmentu przepisu nie jest łatwa. Po pierwsze, interpretacji wymaga samo pojęcie „harmonizacji”, jak również wskazanie sytuacji, w których jest ona „niezbędna”. Nie jest również w pełni jasne, jakie „przepisy” prawodawca wspólnotowy miał na myśli, choć w kontekście interesujących nas regulacji w grę wchodzi przede wszystkim dyrektywy.

Określenie „harmonizacja” interpretuje się najczęściej dopasowywanie przepisów krajowych do wskazań zawartych w aktach prawa wspólnotowego. W interesującym nas kontekście będzie ona polegała w pierwszej kolejności na dążeniu do koherencji krajowych przepisów podatkowych z wydawanymi przez UE dyrektywami. Stanowi ona przykład harmonizacji zorganizowanej, następuje bowiem w ramach Unii, a więc ponadnarodowej organizacji, która w wyniku decyzji suwerennych państw posiada określone kompetencje do sterowania tym procesem. Nie wynika natomiast jedynie z samodzielnie podjętych przez państwo decyzji, mających na celu osiągnięcie pewnych korzyści lub uniknięcie określonych zagrożeń (takich jak np. „ucieczka kapitału” do krajów o korzystniejszym reżimie podatkowym).

Trudniejsze jest precyzyjne określenie sytuacji, w których ów proces miałby okazać się niezbędny dla ustanowienia i funkcjonowania wewnętrznego rynku. Wydaje się, iż przepis ten pełni przede wszystkim funkcję ograniczającą prawodawcze kompetencje Rady¹⁸⁷.

Na marginesie warto zauważyć, że również inne fragmenty Traktatu wskazują na konieczność ujednolicania prawnych regulacji podatkowych, wspominając o „zbliżaniu ustawodawstw”. Wydaje się jednak, iż w kontekście regulacji podatkowych można interpretować je w odniesieniu do zagadnień polityki fiskalnej. Przykładem jest artykuł 94., stwierdzający iż „Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych,

¹⁸⁶ Tamże.

¹⁸⁷ Podobnie: M. Piłatowski, *Harmonizacja podatków w UE w dobie zmian gospodarczych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia, 2012, nr 52, s. 41.

wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku”. Proces zbliżania ustawodawstw, służący stwarzaniu odpowiednich warunków dla działania wspólnotowego rynku, nie jest oczywiście ograniczony do harmonizacji podatkowej, ta odgrywa jednak rolę niezwykle istotną, zwłaszcza w odniesieniu do podatków pośrednich, stanowiących większość wpływów budżetowych w krajach Wspólnoty.

1.3. Rola dyrektyw

Jak wspomniano, kluczową rolę w procesie harmonizacji podatkowej, obok prawa pierwotnego, odgrywają dyrektywy. Wydawane na podstawie art. 288 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej wiążą każde Państwo Członkowskie, do którego są kierowane, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Niezależnie od obowiązku implementacji, istnieją oczywiście prawne możliwości zapewnienia funkcjonowania regulacji wspólnotowych, w przypadku braku wprowadzenia stosownych rozwiązań do porządków prawnych państw wspólnoty. TS UE wskazywał je w szeregu orzeczeń, a przykładem jest bezpośrednia skuteczność dyrektyw (*vide*: wyrok C 8/81). Oznacza to, iż nawet w przypadku nie wprowadzenia rozwiązań dyrektywy do porządku prawa krajowego podatnik ma prawo powołania się na jej regulacje. TS UE zwrócił ponadto w tym wyroku uwagę na aspekty prawne opóźnienia w implementacji dyrektyw, włącznie z ich możliwymi konsekwencjami.

Z punktu widzenia przebiegu procesu harmonizacji, najbardziej ujednolicone okazują się – pomimo przedstawianych w poprzednich częściach tekstu uwag – regulacje dotyczące podatku od wartości dodanej, dlatego też będą one głównym przedmiotem zainteresowania niniejszego tekstu. Najistotniejsze znaczenie w pierwszym jego etapie miała Szósta Dyrektywa 77/388/EWG z 1977 r., choć pierwszy krok w kierunku ujednolicenia systemu podatkowego stanowiła ogłoszona 10 lat wcześniej dyrektywa 67/227/EWG z 1967r. Została ona następnie zastąpiona dyrektywą z 2006 r., o której szerzej będzie mowa w dalszych częściach tekstu.

1.4. Rola orzeczeń TS UE

W przeciwieństwie do Traktatów i dyrektyw, orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie stanowią źródeł prawa. Nie zmienia to jednak faktu, że – podobnie jak w przypadku orzeczeń sądów polskich – okazują się one istotne w procesie interpretacji istniejących przepisów. Formułują również pewne zasady, mające kluczowe znaczenie w praktyce, czego przykładem może być przywoływany już wyrok poświęcony zasadzie bezpośredniego obowiązywania dyrektyw.

Trybunał Sprawiedliwości obowiązany jest zachowywać równowagę zarówno pomiędzy kompetencjami instytucji UE, jak również pomiędzy porządkiem prawnym Wspólnoty a systemami prawnymi państw członkowskich¹⁸⁸. W interesujących nas kwestiach poświęconych harmonizacji podatkowej można wyodrębnić dwa główne przedmioty zainteresowania Trybunału. Obok pierwszego z nich, kwestii niedyskryminacji (w pierwszej kolejności w kontekście podatków bezpośrednich) kluczowe okazały się problemy związane z ujednoliceniem systemu podatku od wartości dodanej¹⁸⁹. Jak już wspomniano, z najdalej posuniętym procesem harmonizacji mamy bowiem do czynienia właśnie w przypadku tej daniny.

2. Regulacja harmonizacji VAT - rola dyrektywy 2006/112/WE¹⁹⁰

Prawnym fundamentem procesu harmonizacji VAT, obok deklaracji zawartych w prawie pierwotnym, m. in. w art. 2. oraz 93. wzmiankowanego powyżej Traktatu, jest dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (warto zauważyć, iż ów art. 93 został w niej przywołany). Stanowiła ona ujednolicenie istniejących wcześniej regulacji, dotyczących funkcjonowania przepisów podatkowych. Nie rozpoczęła ona rewolucji w zakresie funkcjonowania podatków pośrednich, tym niemniej pewne zmiany merytoryczne były nieodzowne, na co prawodawca *explicite* zwraca uwagę.

Pierwszorzędnym celem wprowadzenia omawianej regulacji było dążenie do uporządkowania wspólnotowych regulacji prawnopodatkowych. Miała ona również wspomagać procesy rozwijania się wspólnego rynku i zwiększania konkurencyjności wspólnotowej gospodarki. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, iż wpływy z podatków VAT stanowią znaczną część dochodów budżetów krajów członkowskich, a co za tym idzie budżetu unijnego. W związku z tym, ze względu na kluczową rolę budżetu UE z punktu widzenia wielu polityk wspólnotowych (w szczególności spójności), funkcjonowanie relatywnie koherentnych systemów podatków od wartości dodanej okazuje się z punktu widzenia Wspólnoty istotne, nie tylko ze względów politycznych, lecz również „czysto” ekonomicznych.

Podatek od wartości dodanej odgrywa szczególną rolę w kontekście wielokrotnie wspomnianej już polityki dążenia do utworzenia wspólnego rynku. Zasadniczym aspektem konkurencji pomiędzy producentami z różnych krajów jest bez wątpienia poziom cen oferowanych przez nich produktów.

¹⁸⁸ D. Mączyński, *Akcyza w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, nr 4, 2002, s. 77.

¹⁸⁹ Tamże.

¹⁹⁰ Ze względu na w przeważającej części teoretyczny charakter niniejszej pracy poniższa analiza dogmatyczna dyrektywy nie może zostać uznana za kompletną. Tym niemniej warto jak sądzę przedstawić podstawowe jej aspekty i związane z nimi problemy.

Tym samym, różna wysokość stawek VAT, bezpośrednio wpływając na poziom cen, ma istotne znaczenie z punktu widzenia tej konkurencyjności (jest to niekiedy różnica wynosząca kilkanaście procent). Konsekwencją może być uprzywilejowanie producentów prowadzących działalność w krajach, których prawo przewiduje mniejsze obciążenia podatkami pośrednimi. Nie bez znaczenia z tej perspektywy jest również dążenie do stworzenia wspólnego wykazu zwolnień podatkowych. Zgodnie z założeniami Rady ma to służyć gromadzeniu aktywów we wszystkich krajach wspólnoty w sposób porównywalny. Podobne przepisy możemy odnaleźć w wielu aktach prawnych UE, takich jak np. przywoływany już art. 90 Traktatu Ustanawiającego UE czy Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, który w artykułach: 110, 111 i 112 ustanawia zakaz dyskryminacji podatkowej towarów, które wytworzone zostały w innych krajach członkowskich. Statuuje ponadto zakaz uprzywilejowanego traktowania produktów wytworzonych w danym państwie członkowskim, poprzez stosowanie odliczeń czy zwrotów podatkowych.

Warto zauważyć, iż poprzez dyskryminację podatkową prawodawca unijny rozumie zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie jej formy, polegające nie na rozróżnieniu prawnym przepisów w odniesieniu do produktów krajowych i importowanych, lecz na praktyce prowadzącej do realnej dyskryminacji. Co interesujące, owa dyskryminacja rozumiana jest szeroko, na co dowodem jest wydany w dniu 5. lutego 2014 r. wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (C 385/12), zgodnie z którym podatek, który stawia w niekorzystnej sytuacji przedsiębiorstwa powiązane, w ramach grupy, ze spółkami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, stanowi dyskryminację pośrednią ze względu na siedzibę spółek. Pomimo, iż dotyczył on wprost podatków bezpośrednich, wykładnia pojęcia pośredniej dyskryminacji może zostać rozszerzona również na podatki pośrednie.

Wspomniana dyrektywa, obok wielu innych regulacji, wprowadziła obowiązujący katalog zasad pobierania podatku od wartości dodanej. Do najważniejszych zasad funkcjonowania tej daniny należy w szczególności jej powszechność, proporcjonalność, neutralność, jak również jednokrotność jej pobierania oraz unikanie zakłócania warunków konkurencji. Jednym z najistotniejszych uregulowań, mającym wpływ bezpośredni na funkcjonowanie systemów podatkowych państw jest określenie minimalnej wysokości pobieranych przez państwo podatków od wartości dodanej oraz ograniczenie możliwości stosowania polityki preferencyjnej. Wprowadzenie minimalnych stawek podatku VAT stanowiło odpowiedź na brak konsensu w kwestii stworzenia spójnego „ostatecznego systemu podatku VAT”, który znalazł wyraz w art. 96 dyrektywy. Art. 97 statuuje natomiast istnienie minimalnych stawek VAT. Wprowadzony został okres przejściowy, w którym miała ona wynosić 15% (przy możliwości stosowania stawek obniżonych w odniesieniu do pewnych towarów, co

gwarantuje art. 98). W dyrektywie wydanej 7 grudnia 2010 r. (2010/88/UE) wysokość ta została utrzymana.

3. Szanse harmonizacji w świetle trudności teoretycznych i praktycznych

Harmonizacja w zakresie podatków pośrednich wydaje się konieczna, zważywszy na cele, jakie postawiła przed sobą Unia Europejska. Budowa wspólnego rynku przy jednoczesnym zachowaniu zróżnicowania w zakresie istniejących w krajach tworzących ów rynek regulacji podatkowych nie jest możliwa, podobnie jak zaistnienie coraz wyższego stopnia konkurencji pomiędzy producentami. Ponadto, owo zróżnicowanie nie tylko prowadzi do dokonywania zakupów towarów w krajach o niższych poziomach podatków (pewna forma „*law shopping*”), lecz również do zmieniania miejsc produkcji na takie, w których podatki są niższe oraz do wyznaczania miejsca dokonywania transakcji na podstawie analizy porównawczej zasad opodatkowania¹⁹¹. Skutkuje również ograniczeniem możliwości swobodnego prowadzenia polityki podatkowej w państwach, w których obciążenia podatkowe z różnych powodów są większe.

Niezależnie jednak od działań instytucjonalnych następuje internacjonalizacja handlu, co implikuje konieczność podejmowania działań harmonizacyjnych przez państwa. Oczywiście jest, iż to zadanie trudne i prawdopodobnie niewykonalne w pełni. Jedną z zalet, ale jednocześnie trudności systemu demokratycznego jest zależność władzy państwowej od woli obywateli. Tym samym, możliwość kształtowania polityki podatkowej jest silnie ograniczona presją polityczną, jaką wywierają media i sami obywatele, dla których zwiększanie obciążeń podatkowych zawsze jest trudne do zaakceptowania. Nie powinno to oczywiście budzić zdziwienia, zważywszy zwłaszcza na wysokość obciążeń fiskalnych w większości krajów członkowskich. Tym niemniej, fakt ten zdaje się oddalać wizję ujednolicenia, a co za tym idzie w pełni nieskrępowanego funkcjonowania wolnego rynku.

Nie bez powodu nasuwa się w kontekście harmonizacji podatkowej skojarzenie z budową unii walutowej. Podobnie, jak w przypadku tolerancji względem poziomu inflacji, tak i tolerancja poziomu podatków jest inna w każdym z krajów Wspólnoty. Problem polega jednak na tym, że o ile w przypadku procesu tworzenia strefy euro udało się uzyskać kompromis polegający na przyjęciu rozwiązań niemieckich (zapobieganie nadmiernemu wzrostowi inflacji), co z punktu widzenia polityki gospodarczej wszystkich państw jest w dłuższej perspektywie korzystne, o tyle odnalezienie podobnego konsensu w odniesieniu do wysokości obciążeń podatkowych może okazać się

¹⁹¹ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Wolters Kluwer Business, Kraków 2010, s. 52.

niemożliwe. Pomimo, iż trudne byłoby wskazanie we współczesnej Unii państwa realizującego model liberalny, to jednak spojrzenia obywateli państw takich jak np. Cypr i Szwecja czy wspomniane już Luksemburg i Dania na problem podatku VAT i aktywności socjalnej państwa zdają się różnić na tyle, iż wprowadzenie obowiązujących wszystkich, jednolitych stawek podatkowych może okazać się nierealne. Jak wcześniej sygnalizowano, w krajach o tradycyjnie niskim podatku VAT upodobnienie go do najwyższych stawek stosowanych obecnie w UE mogłoby to oznaczać znaczny nagły wzrost cen towarów i tym samym zmniejszenie ilości posiadanych aktywów. Z kolei konieczność jego obniżenia w państwach, gdzie znajduje się on na wysokim poziomie pociągnęłoby za sobą zwiększenie deficytu budżetowego, a w konsekwencji ograniczenie działań państwa w sferze socjalnej.

Czy zatem harmonizacja podatków pośrednich jest realnym zadaniem Wspólnoty czy może raczej nieosiągalnym postulatem, którego wcielenie w życie uniemożliwiają wspomniane w niniejszym tekście przeszkody, o teoretycznym i praktycznym charakterze? Na to pytanie trudno udzielić w pełni jednoznacznej odpowiedzi, choć w chwili obecnej słaniać się należy raczej ku drugiej z powyższych możliwości. Wydaje się jednak, iż dążenie do czynienia systemów podatkowych państw członkowskich bardziej jednolitymi stanowi konieczność – i sam fakt podejmowania starań w tym kierunku należy ocenić pozytywnie. Na zakończenie warto dodać, iż harmonizacja w zakresie podatków pośrednich przebiega efektywniej niż w przypadku podatków bezpośrednich, co – zważywszy na udział tych pierwszych w budżecie państw i co za tym idzie Unii – stanowi pozytywny aspekt aktualnej sytuacji fiskalnej UE.

O autorze

Marek Jakubiec jest absolwentem prawa i filozofii oraz doktorantem na Wydziale Filozoficznym Uniwersytetu Papieskiego Jana Pawła II w Krakowie.

Streszczenie

Kwestie podatkowe stanowią ważny punkt zainteresowania władzy ustawodawczej państw, a suwerenność w tej dziedzinie okazuje się jednym z wyznaczników niezależności państwowej. Jednakże, wraz z postępującą integracją gospodarczą i polityczną w ramach Unii Europejskiej, rozpoczęto proces harmonizacji krajowych regulacji podatkowych ze wskazaniami organów Wspólnoty. Pewien zakres suwerenności został więc ograniczony przez same państwa członkowskie UE. Nie oznacza to jednak, iż owa harmonizacja przebiega bezproblemowo, jak również, że władze państwowe chętnie godzą się na ograniczanie własnych kompetencji w tym kluczowym dla polityki gospodarczej państwa obszarze. Celem niniejszego artykułu będzie zaprezentowanie kilku aspektów tego procesu, ze szczególnym uwzględnieniem wiążących się z nim politycznych i społecznych trudności. Rozważania będą koncentrowały się wokół ujednolicania przez kraje członkowskie regulacji dotyczących podatków pośrednich, w szczególności podatku od wartości dodanej (VAT).

Summary

Tax issues are important points of interest in the contemporary states and sovereignty in this area turns out to be one of the determinants of their independence. However, with the increasing economic and political integration within the European Union, the process of harmonization of national tax regulations has started. The sovereignty was thus limited by the member states of the EU. Nevertheless it does not mean that the harmonization runs smoothly and that the state authorities want to agree to restrict their competence in the key economic area. The purpose of this article is to present some aspects of this process, with particular emphasis on the political and social difficulties. Considerations will be focused on the unification of the member states regulations relating to indirect taxes, especially value added tax.