

JOLANTA SZOŁNO-KOGUC

Problemy harmonizacji podatkowej w krajach Unii Europejskiej

Problems of tax harmonization in the European Union

Abstrakt: Niniejszy artykuł zawiera omówienie wybranych aktualnych problemów związanych z harmonizacją podatkową w krajach Unii Europejskiej. Na tle istoty i podłoża procesów dostosowawczych zostały przedstawione zasadnicze rozwiązania przyjęte i wdrażane w odniesieniu do podatków pośrednich, w tym wspólnego systemu VAT, jak i podatków bezpośrednich.

WPROWADZENIE
Introduction

Podłoża procesów harmonizacji systemów podatkowych w Europie należy upatrywać w tworzącym się jednolitym, wewnątrzspółnotowym rynku. Dla zapewnienia warunków swobodnego, opartego na zasadach uczciwej konkurencji przepływu towarów i usług na wspólnym rynku europejskim, a także dla zagwarantowania bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich konieczna okazała się nie tylko likwidacja granic wewnętrznych, zniesienie kontroli celnych i paszportowych, liberalizacji wielu czynności administracyjno-prawnych, ale także podjęcie trudu procesów harmonizacyjnych systemów podatkowych.

Niniejszy artykuł zawiera omówienie wybranych aktualnych problemów związanych z harmonizacją podatkową w krajach Unii Europejskiej. Na tle istoty i podłoża procesów dostosowawczych zostały przedstawione zasadnicze rozwiązania przyjęte i wdrażane w odniesieniu do podatków pośrednich, w tym wspólnego systemu VAT, jak i podatków bezpośrednich.

ISTOTA I ZAKRES HARMONIZACJI PODATKOWEJ W UE
The essence and scope of tax harmonization in the EU

Harmonizacja, zgodnie z Traktatem o Wspólnocie Europejskiej, stanowi proces normatywnego zbliżania się (upodobniania się) systemów prawnych państw członkowskich w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego, czyli uznanie standardów obowiązujących w UE, a następnie poddanie się im przez poszczególne państwa członkowskie.¹ Z kolei harmonizacja podatkowa (*tax harmonization*) rozumiana jest jako proces zbliżania się odrębnych, narodowych systemów podatkowych celem usunięcia barier fiskalnych zniekształcających wolny przepływ towarów, usług i czynników produkcji w ramach wspólnego rynku. Celem harmonizacji podatkowej jest także zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu bądź uniknięcie niezaplanowanego braku opodatkowania towarów, usług czy czynników produkcji przekraczające granice państwa. Procesy harmonizacyjne w ogóle, a podatków w szczególności, są zawsze trudne, ponieważ na ich zakres i tempo wywierają wpływ zarówno funkcjonujące w poszczególnych państwach krajowe systemy prawne, różny zakres kompetencji władz wykonawczych, potrzeby finansowe krajowych budżetów, poziom zamożności społeczeństwa i stopień zaspokojenia jego potrzeb, a także zaangażowanie i chęci poszczególnych państw członkowskich co do zakresu i stopnia zgodnego współdziałania w tej dziedzinie. Idea harmonizacji podatkowej znalazła odpowiednie odzwierciedlenie w traktacie rzymskim (1957). Między innymi w jego artykule 90 sformułowany został zakaz nakładania bezpośrednio czy pośrednio podatków ochronnych (na towary i usługi importowane wyższych niż na podobne towary i usługi krajowe); w artykule 93 wskazano podstawy prawne harmonizacji podatków pośrednich (iż uchwała je jednomyślnie Rada, na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Społeczno-Ekonomiczny); wreszcie artykuł 99 mówił o objęciu harmonizacją podatku obrotowego.

Zapowiedź zmian zawierał Program Harmonizacji Podatków, uchwalony przez Komisję w roku 1967. Określał w szczególności zakres, etapy, kolejność harmonizacji, wskazując na potrzebę w pierwszym etapie ujednoczenia poszczególnych rodzajów podatków pośrednich dla zapewnienia neutralności podatkowej, w drugim natomiast – uwzględnienie zależności pomiędzy podatkami obrotowymi a akcyzami) Konieczność intensyfikacji procesów harmonizacyjnych eksponowały także kolejne dokumenty: tzw. Biała Księga (1985), Jednolity Akt Europejski (1987), traktat z Maastricht (1992).²

¹ Zob. A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji podatków pośrednich*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin. 2003, s. 31 i n.

² *Ibidem*.

Warto zauważyć, iż proces harmonizacji podatków co prawda wiąże się z ujednoczeniem prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej, ale nie ma na celu wyeliminowania narodowych systemów prawnych.³ Cechą charakterystyczną instytucji dyrektyw wspólnotowych jest bowiem to, że wiążą one państwa członkowskie jedynie co do celu, jaki ma zostać osiągnięty, pozostawiając w wielu przypadkach swobodę wyboru konkretnych rozwiązań legislacyjnych na gruncie prawodawstwa wewnętrznego. Od samego początku działania harmonizacyjne koncentrowano przede wszystkim na podatkach pośrednich – podatku od wartości dodanej (VAT) oraz podatku akcyzowym. Pomimo ich zaawansowania konstrukcje wymienionych podatków w poszczególnych krajach UE nie są identyczne, choć zgodne ze standardami wspólnotowymi.

HARMONIZACJA PODATKÓW POŚREDNICH

The harmonization of indirect taxation

Podatek od wartości dodanej, jak i akcyza są podatkami nieomal w pełni zharmonizowanymi w UE – w szczególności dotyczy to VAT, który wprowadzony został we wszystkich państwach członkowskich, zastępując dotychczas obowiązujące w tych państwach podatki obrotowe. Można wyróżnić cztery następujące etapy harmonizacji w zakresie ujednoczenia systemu podatku od wartości dodanej:

1. Koniec lat 60. XX w. (11 kwietnia 1967 r.) – wprowadzenie Pierwszej i Drugiej Dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego. Pierwsza przesądziła o ostatecznym kierunku harmonizacji podatków obrotowych, że będzie to podatek od wartości dodanej; zaś Druga regulowała konstrukcję nowego systemu podatku obrotowego. Trzecia Dyrektywa z 1969 r. wskazywała datę graniczną wprowadzenia VAT – 1972 (pierwotnie było to 1970).

2. Celem pogłębienia i przyspieszenia zmian przyjęta została Szósta Dyrektywa (17 maja 1977 r.).

3. Początek lat 90. XX w. – zniesienie barier celnych i podatkowych, związanych z przyjęciem kolejnych dyrektyw uzupełniających wspólny system VAT i zmieniających Szóstą, m.in. dyrektywy określającej m.in. stawki VAT (1992).

4. Przyjęcie dyrektywy Rady nr 112/2006, która nie tylko uporządkowała regulacje prawną wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ale także wyznaczyła perspektywę dalszych ujednoczeń (w szczególności w zakresie stawki podatkowej) po 2010 roku.

³ C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa polskiego z prawem wspólnotowym w zakresie akcyz*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998, s. 151.

Od początku podkreślana była konieczność harmonizacji akcyz (Traktat Wspólnotowy mówił o konieczności harmonizacji podatków od konsumpcji). Na wstępie dokonano kategoryzacji akcyz, ujmując w trzech grupach:

- ♦ w pierwszej znalazły się akcyzy o największym znaczeniu fiskalnym – akcyzy od napojów alkoholowych, od wyrobów tytoniowych i od olejów mineralnych – uznano je za podstawowe pole harmonizacji;
- ♦ w drugiej – akcyzy mające charakter podatków lokalnych, z natury bez istotnego wpływu na konkurencję w handlu wewnątrzwspólnotowym – postanowiono nie obejmować ich harmonizacją;
- ♦ w trzeciej – pozostałe akcyzy, bez istotnego znaczenia fiskalne, które Komisja postanowiła wyeliminować z systemów podatkowych państw członkowskich albo co najwyżej włączyć do powszechnego podatku obrotowego.

Obecny kształt europejskiego prawa podatkowego w zakresie akcyz utrwalił się ostatecznie w latach 1985–1992 w związku z programem urzeczywistniania wspólnego rynku wewnętrznego. Od 1 stycznia 1993 r. na mocy 7 dyrektyw (Dyrektywa Rady EWG z 25 lutego 1992 ustalająca ogólne zasady objęcia produktami podatkiem akcyzowym oraz 6 dyrektyw szczegółowych) obowiązuje w UE wspólny system opodatkowania podatkiem akcyzowym (*excise duty*), w tym dot. papierosów i innych wyrobów tytoniowych, produktów energetycznych i energii elektrycznej (konsensus w zakresie opodatkowania energii elektrycznej – *energy tax* – pod koniec 2003 r.), alkoholi i wyrobów alkoholowych (co najmniej po 2 dyrektywy dla każdego z wymienionych wyrobów akcyzowych przyjęte 19 października 1992 – jedną odnoszącą się do struktury podatku, drugą – do wysokości stawek) oraz jedna tzw. dyrektywa horyzontalna (ws. ogólnych ustaleń dot. produktów będących przedmiotem akcyzy oraz przechowywania, przemieszczania i kontroli obrotu tymi produktami).

WSPÓLNY SYSTEM VAT – STAWKI, ZWOLNIENIA, ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

The common system of VAT – rates, exemptions, deductions

Wspólny system podatku od wartości dodanej polega na stosowaniu do towarów i usług powszechnego podatku obciążającego konsumpcję, proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które zachodzą w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem naliczenia podatku. Naliczony przy każdej transakcji podatek od wartości dodanej według właściwej stawki jest obniżany o podatek od wartości dodanej, poniesiony przy nabywaniu różnych składników kosztów.

Zgodnie z Pierwszą Dyrektywą wspólny system podatku od wartości dodanej oparty został zatem na czterech fundamentalnych zasadach⁴:

- ♦ powszechności opodatkowania,
- ♦ opodatkowania konsumpcji towarów i usług,
- ♦ stosowania podatku do wszystkich etapów obrotu,
- ♦ neutralności, wyrażającej się w prawie do obniżenia podatku wynikającego z dokonanej sprzedaży o podatek zapłacony przy dokonywanych zakupach.

Pomimo zawartych w dyrektywie dotyczącej wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ jednolitych zasad dotyczących obowiązywania i stosowania stawek VAT na terytorium Wspólnoty, istnieją istotne różnice zarówno w samym poziomie stawek podatku, ich liczbie, jak i w zakresie towarów i usług objętych stawkami obniżonymi. Podkreślić należy, iż znaczenie tych rozbieżności poważnie wzrosło w momencie utworzenia wspólnego rynku wewnętrznego, kiedy okazało się, iż mogą się one przyczyniać do zakłócania konkurencji pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi w różnych państwach oraz zwiększać ryzyko wyboru przez nabywców towarów tych jurysdykcji podatkowych, w których obciążenia w zakresie VAT są najniższe.⁶ Trudności w procesie ujednolicenia stawek podatkowych tłumaczyć należy przede wszystkim obawą państw członkowskich przed negatywnymi skutkami tych działań dla ich gospodarek narodowych, w tym dla równowagi budżetów krajowych, oraz względami społecznymi.

Analiza poziomu podstawowych stawek obowiązujących w państwach członkowskich wskazuje, iż są one zgodne z wymogami prawa wspólnotowego i w większości przypadków znacznie przekraczają minimum określone w dyrektywie Rady (tabela 1). Występujące różnice w ich wysokości sięgają w skrajnych przypadkach nawet 10 p.p. (np. w Luksemburgu podstawowa stawka podatku wynosi 15%, a w Szwecji i Danii 25%, przy średniej dla wszystkich krajów UE nieprzekraczającej 20%).

Wyjątki od reguły opodatkowania według stawek standardowych przyjmują w państwach UE trzy zasadnicze formy:

1) opodatkowanie przy pomocy stawek obniżonych (w tym także preferencyjnych i przejściowych);

⁴ K. Sachs, *I Dyrektywa – podstawa harmonizacji VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 1.

⁵ Szósta Dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednolicona podstawa wymiaru podatku, (O.J. L 145/1, 13.06.77). Od 1 stycznia 2007 roku została zastąpiona Dyrektywą Rady nr 112/2006/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (O.J. L 347/1, 11.12.2006)

⁶ *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2003, s. 278.

2) opodatkowanie stawką 0% (stanowiące w istocie zwolnienie z prawem do odliczenia podatku naliczonego);

3) zwolnienie z opodatkowania (bez prawa do odliczenia podatku naliczonego).⁷

Tab. 1. Stawki VAT obowiązujące w państwach członkowskich UE
VAT rates in the UE Member States

Państwo członkowskie	Stawka podstawowa	Stawka obniżona	Stawka preferencyjna	Stawka przejściowa
Austria	20%	10%	–	12%
Belgia	21%	6% lub 12%	–	12%
Bułgaria	20%	7%	–	–
Cypr	15%	5% lub 8%	–	–
Czechy	19%	5%	–	–
Dania	25%	–	–	–
Estonia	18%	5%	–	–
Finlandia	22%	8% lub 17%	–	–
Francja	19,6%	5,5%	2,1%	–
Grecja	19%	9%	4,5%	–
Hiszpania	16%	7%	4%	–
Holandia	19%	6%	–	–
Irlandia	21%	13,5%	4,8%	13,5%
Litwa	18%	5% lub 9%	–	–
Luksemburg	15%	6% lub 12%	3%	12%
Łotwa	18%	5%	–	–
Malta	18%	5%	–	–
Niemcy	19%	7%	–	–
POLSKA	22%	7%	3%	–
Portugalia	21%	5% lub 12%	–	–
Rumunia	19%	9%	–	–
Słowacja	19%	10%	–	–
Słowenia	20%	8,5%	–	–
Szwecja	25%	6% lub 12%	–	–
Węgry	20%	5%	–	–
Wielka Brytania	17,5%	5%	–	–
Włochy	20%	10%	4%	–

Uwaga: W powyższym zestawieniu nie została uwzględniona stawka zerowa, tj. zwolnienie z prawem do odliczenia VAT naliczonego.

Źródło: *VAT Rates. Applied in the Member States of the European Community*, Brussels – Belgium January 2008, document dostępny na stronie internetowej: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/VAT.

W odniesieniu do poziomu i liczby obowiązujących w państwach UE stawek obniżonych podatku VAT występują dość znaczne różnice. Warto w tym miejscu przypomnieć, iż na mocy Dyrektywy Rady⁸ państwa członkowskie upraw-

⁷ A. Schenk, O. Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Publishers, Inc. Ardsley, New York, 2001, s. 222.

⁸ Art. 96–99 dyrektywy nr 112/2008.

nione zostały do stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych – nie niższych jednak niż 5% – odnoszących się jedynie do pewnych, ściśle tylko określonych kategorii dostaw towarów i świadczenia usług.⁹ Powyższe stawki ustalane są przede wszystkim w odniesieniu do produktów mających znaczenie ze względów społecznych – w celu ochrony dochodów najuboższych gospodarstw domowych (obniżona stawka dotyczy podstawowych produktów żywnościowych, czyli tzw. dóbr pierwszej potrzeby) bądź też tych, których opodatkowanie niższymi stawkami jest uzasadnione historycznie.¹⁰

Ujednolicenie zakresu przedmiotowego podatku VAT w państwach członkowskich wymaga harmonizacji katalogu stosowanych zwolnień podatkowych. Jest to warunek realizacji jednej z fundamentalnych zasad wspólnego systemu VAT, jaką jest powszechność opodatkowania, która dopuszcza stosowanie zwolnień jedynie w wyjątkowych, enumeratywnie wskazanych w przepisach prawa wspólnotowego przypadkach. Ponadto określenie jednolitego zakresu zwolnień rzutującego w oczywisty sposób na obniżenie faktycznych wpływów z VAT w państwach członkowskich ma także istotny wpływ na wielkość ich składki wpłacanej do wspólnego budżetu Unii Europejskiej. Wysokość owej składki w każdym państwie członkowskim stanowi bowiem określony procent ustalonej w jednolity sposób na całym terytorium Wspólnoty podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.¹¹

Zwolnienia z podatku VAT występujące w państwach członkowskich można klasyfikować według różnych kryteriów. Ze względu na istnienie prawa do odpisu podatku naliczonego wyodrębnia się dwie grupy zwolnień, tj. zwolnienia bez prawa do takiego odliczenia oraz zwolnienia, przy których podatnik może odliczyć podatek naliczony, związany z transakcją zwolnioną. Należy zauważyć, iż w prawodawstwach niektórych krajów zwolnienie z prawem do zwrotu podatku jest definiowane jako stawka podatku w wysokości 0%. Na mocy dyrektywy dotyczącej wspólnego systemu VAT¹² do pierwszej grupy zwolnień zaliczyć należy przede wszystkim zwolnienia czynności wykonywanych w interesie publicznym (usługi pocztowe, medyczne, socjalne, edukacyjne, oświatowe i kulturalne) oraz niektóre transakcje związane z usługami finansowymi, ubezpieczeniami oraz rynkiem nieruchomości. W drugiej grupie zwolnień (tj. z pra-

⁹ Ich wykaz zawiera aktualnie załącznik III do dyrektywy nr 112/2006. Odrębna regulacja dotyczy tzw. usług pracochłonnych, w odniesieniu do których na wniosek Komisji Europejskiej Rada może upoważnić państwa członkowskie do stosowania stawek obniżonych do usług należących do nie więcej niż dwóch kategorii określonych w załączniku IV (art. 106 i n. dyrektywy nr 112/2006)

¹⁰ *Szósta Dyrektywa VAT...*, s. 287.

¹¹ Decyzja Rady UE z 29 sierpnia 2000 r. w sprawie systemu środków własnych Wspólnot Europejskich, nr 2000/597/EC, EUROSTAT.

¹² Tytuł IX dyrektywy 112/2006.

wem do odpisu) mieszczą się zwolnienia związane z importem, eksportem towarów oraz tranzytem międzynarodowym.

Istotne znaczenie posiada także inna klasyfikacja wyróżniająca podział na zwolnienia o charakterze obligatoryjnym oraz fakultatywnym. W pierwszej kategorii zwolnień mieszczą się m.in.: dostawy lub świadczenie usług w szeroko rozumianym interesie publicznym, import oraz eksport – w tym także usługi transportu międzynarodowego. Zwolnieniami o charakterze fakultatywnym mogą być objęte m.in.: usługi finansowe i ubezpieczeniowe, obrót nieruchomościami, loterie, gry itd.¹³

Powszechnie znany jest też podział zwolnień na przedmiotowe i podmiotowe. Do pierwszej kategorii zaliczyć należy wszystkie opisane powyżej rodzaje zwolnień, natomiast zwolnienia podmiotowe odnoszą się do grupy tzw. małych przedsiębiorstw, a prawo do ich uzyskania uzależnione jest od wielkości obrotów osiągniętych przez dany podmiot i ma charakter fakultatywny (podmioty spełniające warunek do uzyskania zwolnienia mogą wybrać opodatkowania na zasadach ogólnych). Zwolnienia podmiotowe z podatku VAT są elementem systemu specjalnych zasad opodatkowania odnoszących się do grup podatników stanowiących tzw. małe przedsiębiorstwa, dla których ze względu na ograniczony rozmiar prowadzonej działalności stosowanie regulacji ogólnych mogłoby wiązać się ze zbyt wysokimi kosztami wypełniania skomplikowanych obowiązków administracyjnych. Na mocy tych zasad państwa członkowskie mogą zwolnić z opodatkowania tych podatników, których roczny obrót nie przekracza określonego pułapu.¹⁴ W praktyce kwota ta nie jest respektowana jako maksymalny pułap uprawniający do zwolnienia (tabela 2).

Istotne znaczenie dla faktycznej wysokości obciążeń podatkiem VAT ma prawo do pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z działalnością opodatkowaną. Stanowi ono podstawowy instrument umożliwiający realizację naczelnej zasady systemu VAT, tj. neutralności podatku dla podatników. Według wspólnego systemu VAT określonego w Dyrektywie głównymi źródłami podatku naliczonego podlegającego odliczeniu są:

- ♦ nabycie towarów i usług na terytorium danego kraju od innego podatnika;
- ♦ import lub „wewnątrzwspólnotowe” nabycie towarów;
- ♦ nieodpłatne transakcje związane z wykorzystaniem przez podatnika do celów prowadzonej działalności gospodarczej towarów wyprodukowanych w ramach tej działalności;

¹³ W. Maruchin, *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa 1998, s. 68.

¹⁴ Zgodnie z art. 286 dyrektywy nr 112/2006 w państwach członkowskich, które stosowały takie zwolnienie w dniu 17 maja 1977 r., pułap ten wynosi 5000 Euro. Natomiast odrębne limity zostały określone dla państw, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r. (art. 287 dyrektywy).

- ♦ transakcje zwolnione z podatku, dla których przewidziano możliwość odliczenia podatku naliczonego.

Tab. 2. Zwolnienia podatkowe z VAT dla małych podatników
VAT Exemptions for small business

Państwo	Limit obrotów uprawniający do zwolnienia podmiotowego
Austria	22 000 Euro (na max 5 lat)
Belgia	5580 Euro
Cypr	15 600 Euro*
Czechy	35 000 Euro*
Dania	50 000 DKK (6600 Euro)
Estonia	16 000 Euro*
Finlandia	8500 Euro
Francja	76 300 Euro (dostawa towarów) lub 27 000 Euro (usługi)
Grecja	9000 Euro (dostawa towarów) lub 4 000 Euro (usługi)
Hiszpania	-
Holandia	-
Irlandia	51 000 Euro (dostawa towarów) lub 25 500 Euro (usługi)
Litwa	29 000 Euro*
Luksemburg	10 000 Euro
Łotwa	17 200 Euro*
Malta	35 000 Euro (handel), 23 300 Euro (usługi) lub 14 600 Euro (pozostałe)*
Niemcy	16 620 Euro
POLSKA	10 000 Euro* (od 1.01.2008 – 50 000 zł)
Portugalia	12 470 Euro (handel) lub 9 976 Euro (usługi)
Słowacja	35 000 Euro*
Słowenia	25 000 Euro*
Szwecja	-
Węgry	35 000 Euro*
Wielka Brytania	55 000 GBP
Włochy	-

* w walucie krajowej

Źródło: *Stawki VAT w UE (2006)*, dostępne na stronie internetowej: www.vat.pl.

Większość państw członkowskich w przepisach krajowych ograniczyła w odniesieniu do niektórych rodzajów wydatków prawo do odliczenia podatku naliczonego, zwłaszcza w tych przypadkach, gdy istniała praktyczna trudność w różnieniu zakupów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i wydatków przeznaczonych na osobiste potrzeby podatnika. Katalog wyłączeń z odliczeń obejmuje najczęściej usługi gastronomiczne, zakupy spożywcze, towary o charakterze monopolowym, transport osobowy, towary luksusowe.

Zakres powyższych wyłączeń z systemu odliczeń nie został, pomimo podejmowania kilku prób harmonizacji, ujednoczony na terytorium Wspólnoty. Warto wskazać na dwa projekty uregulowań tej kwestii. Pierwszy z roku 1983¹⁵,

¹⁵ Propozycja XII Dyrektywy Rady UE z dnia 25 stycznia 1983 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: wydatki nieuprawniające do odliczenia podatku VAT, COM(82)870 final.

który przewidywał ograniczenie prawa do zwrotu podatku naliczonego przy zakupie paliw, części zamiennych do samochodów osobowych do wysokości 25%–75% podatku VAT przez okres dwóch lat, po upływie którego powyższy limit miał pozostać na poziomie 50%. Zgodnie z drugą propozycją z roku 1998¹⁶ wydatki związane z samochodami osobowymi niezwiązanymi z prowadzoną działalnością gospodarczą uprawniałyby do zwrotu podatku naliczonego w wysokości 50%, natomiast wydatki na reprezentację i zakupy dóbr luksusowych – pozwalałyby odliczyć jedynie 10% podatku naliczonego. Przesłanką rozważania ww. koncepcji stanowiły praktyczne problemy w ustaleniu, jaka część tych wydatków jest faktycznie związana z prowadzoną działalnością gospodarczą. Obydwie nie zostały jednak wprowadzone w życie.

HARMONIZACJA PODATKÓW BEZPOŚREDNICH

The harmonization of direct taxation

Co prawda nie znajdziemy jednoznacznego nakazu w prawie unijnym odnoszącego się wyraźnie do podatków bezpośrednich, jednak traktat rzymski zezwala generalnie na harmonizację prawa krajów członkowskich, jeśli wymaga tego funkcjonowanie wspólnego rynku. Prace w zakresie harmonizacji podatków bezpośrednich miały zatem początkowo drugorzędne znaczenie – przyjęto, że podatki te nie zakłócają istotnych warunków konkurencji na jednolitym rynku. Po raz pierwszy dostrzeżono rolę podatków bezpośrednich, ich ujednoczenia w raporcie Neumarka (1962), potwierdziły ją późniejsze opracowania na zlecenie Komisji Europejskiej – raport Komisji Wernera (1970) oraz raport Komisji Rudinga (1992). W efekcie wydano dwie dyrektywy, zawarto jedną umowę międzynarodową oraz przygotowano dwa projekty dyrektyw (w tym jedna z nich została przyjęta w 2003 r.)¹⁷:

1) dyrektywa nr 90/434 z 23/07/1990 ws. wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dot. spółek różnych państw członkowskich;

2) dyrektywa nr 90/435 z 23/07/1990 ws. wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich;

3) konwencja nr 90/436 z 23/07/1990 o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych;

4) projekt dyrektywy ws. sposobu pokrywania przez przedsiębiorstwo strat ich zakładów i spółek zależnych położonych w innych państwach członkowskich

¹⁶ Propozycja dyrektywy zmieniającej Dyrektywę 77/388/EEC dotycząca prawa do odliczenia podatku naliczonego VAT, COM(98)0377 final.

(pokrywanie strat przy zastosowaniu metody kredytu podatkowego lub zwolnienia podatkowego itp.);

5) projekt dyrektywy ws. wspólnego systemu opodatkowania dot. odsetek i należności licencyjnych między podmiotami powiązаныmi (spółkami) różnych państw członkowskich (przyjęta ostatecznie 3 czerwca 2003 r. – aby znieść nierówności w opodatkowaniu odsetek i należności licencyjnych w poszczególnych krajach, powodujące trudności z płynnością wielu firm posiadających swoje udziały w różnych krajach UE – uznano, iż wzajemne porozumienia o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu są niewystarczające i nie likwidują finansowych barier pomiędzy krajami UE).

Istotne znaczenie miał przede wszystkim raport niezależnych ekspertów pracujących pod kierunkiem Rudinga – dokonano analizy opodatkowania podmiotów gospodarczych i oceny ekonomicznych skutków różnic w systemach opodatkowania (czy zakłócają działanie wspólnego rynku, a przede wszystkim czy ma to wpływ na konkurencję, decyzje co do lokalizacji inwestycji; co można zrobić, aby zakłócenia ustąpiły). Prace Komisji Rudinga potwierdziły istnienie różnic między krajami WE w zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych, które wpływają na swobodny przepływ dochodów i kapitałów; zaproponowano szereg zaleceń, które można ująć w dwie grupy. Pierwsza grupa obejmowała zalecenia dotyczące wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodów przekazywanych między przedsiębiorstwami mających siedzibę w różnych państwach UE poprzez:

- objęcie ww. dyrektywami nr 90/434 i 90/435 wszystkich osób prawnych przy obniżeniu 25% progu udziału spółki dominującej w spółce zależnej,
- przyjęcie projektu dyrektywy o zaniechaniu poboru podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych przekazywanych przez przedsiębiorstwa w ramach WE,
- przyjęcie projektu dyrektywy o pokrywaniu strat zakładów i spółek zależnych.

Grupa druga odnosiła się bezpośrednio do poszczególnych elementów konstrukcji podatku dochodowego, w tym obliczania od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne, podziału kosztów centrali koncernu, zasad pokrywania strat, zmniejszania różnic między bilansem handlowym a podatkowym.

Pomimo konkretnych wskazań (np. co do harmonizacji stawek podatku dochodowego od firm), początkowo przyjęto, iż państwa członkowskie mają pełną swobodę ustalania podatków bezpośrednich, w tym wysokości stawek i zakresu opodatkowania osób fizycznych i prawnych. W miarę jednak procesów integracji europejskiej różnice w sposobie opodatkowania przedsiębiorstw zaczęły coraz bardziej „doskwierać”. Stąd w 1997 r. przyjęto wspólnotowy kodeks postępowania w sprawach podatkowych (*Code of conduct for business taxation*), zawierający zalecenia, które jednak nie wiązały prawnie. Eksponując problem

konkurencji podatkowej (*tax competition*), w swojej opinii Komitet Ekonomiczno-Społeczny UE z 2001 r., podkreślił, iż zasady opodatkowania firm bezpośrednio wpływają na ich konkurencyjność. Choć każde państwo ma prawo do stosowania własnej polityki podatkowej, to należy zauważyć dwie płaszczyzny konkurencji podatkowej:

1) pozytywną – stanowi całościową politykę fiskalną danego państwa, która stwarza bardziej korzystne warunki prowadzenia działalności gospodarczej niż te, które występują w pozostałych krajach; głównym czynnikiem tej polityki jest skala podatkowa i zasady opodatkowania,

2) negatywną, która jest szkodliwa w skali międzynarodowej i nie powinna być stosowana przez państwa członkowskie; zajmuje się nią także OECD, prowadząc coroczne badania w tym zakresie; obejmuje takie działania danego kraju, które wprowadzają wyjątkowe rozwiązania polegające na stosowaniu preferencji podatkowych dla nierezydentów w celu przyciągnięcia do tegoż kraju zagranicznych inwestorów (m.in. *offshore companies*).

W ostatnim czasie powracają głosy za ujednoczeniem systemu opodatkowania przedsiębiorców. Wskazywana jest w szczególności różnorodność zasad ustalania dochodu podatkowego, zwłaszcza kosztów uzyskania przychodów w różnych systemach prawnych, co utrudnia integrację gospodarczą w ramach Wspólnoty, prowadzi do wielu komplikacji w wymianie gospodarczej między państwami UE, a także stawia w trudnej sytuacji w konkurencji z podmiotami spoza Unii. Warto podkreślić, iż nie chodzi przy tym o radykalne zmiany, lecz uporządkowanie i ujednoczenie poprzez między innymi zbliżenie pojęcia dochodu podatkowego do zysku bilansowego oraz sprecyzowania klauzuli generalnej dot. kosztów uzyskania przychodów, tak aby odpowiadały stosowanej w wielu krajach Wspólnoty formule kosztów ekonomicznych. Warto zauważyć, iż już w 2001 roku pojawił się projekt stworzenia systemu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dochodowego (*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*).¹⁸ Projekt ten zakłada zarówno ujednoczenie zasad obliczania podstawy opodatkowania, jak i reguł nakładania przez państwa członkowskie podatku dochodowego na poszczególne elementy tak obliczonej „europejskiej podstawy opodatkowania” (tzw. *sparing mechanism*) w zakresie podatku od dochodu z działalności gospodarczej. Nie ma natomiast na celu ujednoczenia obowiązujących w państwach UE stawek podatkowych CIT, pomimo istniejącego znacznego ich zróżnicowania (średnia dla UE nie przekracza 26%, dla tzw. „starej 15” – 29,5%,

¹⁷ Zob. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995.

¹⁸ COM/2001/582 (23.10.2001), COM/2003/726 (24.11.2004), COM/2007/223 (4.05.2007), dokumenty dostępne na stronie internetowej: www.uc.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base.

przy czym w Irlandii stawka CIT wynosi 12,5%, w Belgii – 34%, w Niemczech – ponad 38%; przy średniej dla 10 krajów, które znalazły się w Unii 1 maja 2004 r. – 20,4%, jest najniższa na Cyprze – 10%. Litwie i Łotwie – 15%, Węgrzech – 17,5%, podczas gdy na Malcie – 35%, w Słowenii – 25%).

Swobodny przepływ kapitału, zagwarantowany w postanowieniach Traktatu Wspólnotowego (art. 56 i 60), powoduje, że obywatele państw członkowskich mogą lokować swoje oszczędności w bankach funkcjonujących w innych państwach członkowskich – przy czym należy zauważyć, iż obok oprocentowania, jakie poszczególne banki oferują, okolicznością, która może zaważyć na decyzjach w tym zakresie, jest z pewnością wysokość opodatkowania odsetek z oszczędności bankowych. Lokowanie oszczędności w bankach funkcjonujących na terytorium innych państw, w połączeniu z daleko idącą tajemnicą bankową (uniemożliwiająca uzyskanie informacji o rachunkach bankowych i o kwotach wypłaconych przez banki odsetek przez administrację podatkową państw, których obywatele lokowali te oszczędności), sprzyjało uchylaniu się od opodatkowania w państwie rezydencji, a także wpływało destrukcyjnie na funkcjonowanie wspólnego rynku (przepływ kapitału nie był swobodny – na decyzje oszczędzających wpływały nie tylko sygnały z rynku finansowego, ale też warunki opodatkowania w poszcz. państwach). Stąd podejmowano próby rozwiązania tego problemu – niestety blokowane przez państwa, które osiągały z tego korzyści, ściągając kapitał w postaci lokowanych oszczędności (Austria, Belgia, Luksemburg). Kompromisowe rozwiązanie zostało wypracowane dopiero w czerwcu 2000 r. (Posiedzenie Rady Europy w Santa Maria da Feira), następnie precyzowane na kolejnych spotkaniach ECOFIN, zaowocowało przyjęciem 3 lipca 2003 r. Dyrektywy Rady 2003/48/EC ws. opodatkowania dochodów z oszczędności w postaci płatności z tytułu odsetek. Przepisy tej Dyrektywy regulują mechanizm zapewniający automatyczne przekazywanie administracji podatkowej państwa rezydencji beneficjenta płatności z odsetek informacji o wysokości tych płatności, co umożliwia ich opodatkowanie w państwie rezydencji.

KONKLUZJE

Conclusions

Powyższe rozważania pozwalają na sformułowanie kilku następujących wniosków.

Po pierwsze, proces harmonizacji podatkowej w krajach UE od początku koncentrował się przede wszystkim na podatkach pośrednich – obejmując VAT i akcyzy. Znacznie ograniczone natomiast jak dotąd były działania w zakresie ujednoczenia zasad funkcjonowania podatków bezpośrednich (dochodowych) – do tej pory odnosząc się tylko do pewnych fragmentów konstrukcji (np. opodat-

kowania fuzji, podziałów spółek). Szczególnie jednakże w ostatnim okresie coraz bardziej podnoszone są kwestie stworzenia jednolitych rozwiązań także w zakresie CIT (wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dochodów firm).

Po drugie, jedno z najtrudniejszych działań harmonizacyjnych w zakresie podatków pośrednich od początku dotyczyło ujednoczenia wysokości stawek podatkowych oraz zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej oraz podatku akcyzowego. W rezultacie poziom podstawowych stawek VAT we wszystkich państwach członkowskich, choć jest zgodny z wymogami prawa wspólnotowego, charakteryzuje się znacznym zróżnicowaniem (w skrajnych przypadkach różnice wysokości stawek podstawowych między poszczególnymi państwami sięgają nawet 10 p.p. – 15% do 25%). Istotne rozbieżności dotyczą także liczby i poziomu stawek obniżonych oraz zakresu objętych nimi wyrobów i usług. O dopuszczalności ich stosowania w początkowym okresie funkcjonowania unijnego systemu VAT przesądzały przede wszystkim względy społeczne, historyczne, jak też ekonomiczne. W kolejnych jednakże etapach unijnej harmonizacji podatkowej przewiduje się ostateczne wprowadzenie od 1 stycznia 2011 roku jednolitej stawki podstawowej VAT, przy eliminacji stawek obniżonych.

Po trzecie, dotychczasowe regulacje wspólnotowe przewidują dość szeroki zakres zwolnień z VAT, zwłaszcza o charakterze przedmiotowym. Należy oczekiwać stopniowego ograniczania katalogu zwolnień z podatku, zwłaszcza tych, którym towarzyszy prawo zwrotu podatku naliczonego, jako sprzecznych z zasadami powszechności i neutralności opodatkowania.

Po czwarte, we wszystkich państwach UE akcyzą objęte są trzy zharmonizowane grupy towarów, stawki zaś na te wyroby, choć są znacznie zróżnicowane (poza nielicznymi wyjątkami), spełniają wymogi zawarte w dyrektywach.

SUMMARY

The article contains some present problematical aspects of tax harmonization in the European Union. In the context of the essence and bases of this process, the authoress presents the main solutions of indirect taxation, including common system of value added tax, and direct taxation.