

Grzegorz Szczodrowski\*

**REGULACJE PODATKOWE UNII EUROPEJSKIEJ  
I PRAKTYKA PODATKOWA JEJ KRAJÓW CZŁONKOWSKICH  
JAKO BARIERA SUWERENNEGO KSZTAŁTOWANIA  
SYSTEMU FISKALNEGO W POLSCE**

**1. WPROWADZENIE**

Polska, rozpoczynając transformację gospodarczą, zgłosiła jednocześnie akces do Unii Europejskiej. Podpisany przez strony w 1991 r. Układ o stowarzyszeniu, zwany Układem Europejskim, przewiduje konieczność dostosowania polskiej gospodarki do standardów UE. Dostosowaniom podlega także – w myśl artykułu 68 Układu – system podatkowy<sup>1</sup>.

Konstrukcja systemu podatkowego ma fundamentalne znaczenie nie tylko dla finansowania funkcji państwa, ale i dla prawidłowego przebiegu procesów gospodarczych. Dlatego też niezwykle ważne, aby system podatkowy – przy zapewnieniu odpowiednich wpływów budżetowych – nie cechował się nadmiernym fiskalizmem i selektywnością, gdyż spowodować by to mogło poważne zakłócenie efektywności alokacji zasobów w sensie *pareto* oraz maksymalizację strat, wynikających z utraconego potencjalnego dochodu z zaniechanej działalności gospodarczej.

Dyskusja na temat polskiego bilansu integracji europejskiej ciągle jeszcze prowadzona jest zbyt ogólnikowo. Kwestie dostosowań polskiej gospodarki do wymogów Unii bardzo często postrzega się jako proste naśladowanie rozwiązań instytucjonalnych funkcjonujących w tym ugrupowaniu, co nie zawsze jest konieczne, a w niektórych przypadkach może być wręcz ekonomicznie nieuzasadnione. Systemy podatkowe krajów UE ukształtowane zostały pod wpływem wielu czynników natury ekonomicznej, politycznej, historycznej i kulturowej. Szczegółowa analiza tych systemów pozwala na

\* Mgr w Katedrze Polityki Gospodarczej, Uniwersytet Gdański.

<sup>1</sup> Układ Europejski, mpis, s. 12.

stwierdzenie, iż w wielu przypadkach odbiegają one znacznie od zasad dobrego systemu podatkowego, sformułowanych przez A. Smitha.

Celem niniejszej pracy jest określenie zakresu koniecznych dostosowań polskiego systemu podatkowego do standardów Unii, a tym samym ukazanie tych sfer systemu, które mogą być kształtowane samodzielnie.

Analiza obejmuje głównie dyrektywy podatkowe UE, systemy podatkowe krajów członkowskich oraz zapisy *Białej księgi* z roku 1995<sup>2</sup> i dotyczy podatków o największym znaczeniu, tj. VAT, akcyzy, podatków dochodowych.

## 2. HARMONIZACJA PODATKÓW POŚREDNICH

Wymóg harmonizacji podatków pośrednich zawiera art. 99 *traktatu rzymskiego*<sup>3</sup>. Zgodnie z postanowieniami artykułu, ujednocinaniu podlegają: podatek obrotowy (VAT), podatki akcyzowe i inne podatki pośrednie – w zakresie, w jakim jest to niezbędne do swobodnego przepływu towarów i usług między państwami Wspólnoty Europejskiej, po zniesieniu kontroli granicznych z dniem 1 stycznia 1993 r.; celem harmonizacji jest więc prawidłowe funkcjonowanie Rynku Wewnętrznego Unii.

Zróżnicowana w tym zakresie polityka podatkowa krajów członkowskich może ograniczać swobodny obrót towarów, usług i kapitału oraz negatywnie wpływać na tworzenie i funkcjonowanie przedsiębiorstw. Brak kroków dostosowawczych może też prowadzić do zniekształcenia warunków konkurencji i podejmowania przez firmy decyzji dyktowanych wymaganiami podatkowymi, a nie czysto gospodarczymi.

### 2.1. Podatek od wartości dodanej (VAT)

Kraje UE powszechnie stosują VAT – wszechfazowy podatek brutto od wartości dodanej – z potrąceniem podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu<sup>4</sup>. Wszechfazowość opodatkowania skłania do pionowej koncentracji działalności, gdyż pozwala to przy jednolitej stawce na ograniczenie opodatkowania. Nie jest to podatek neutralny z ekonomicznego punktu widzenia, choć jest przerzuczalny we wszystkich fazach obrotu.

Wspólne dla wszystkich krajów UE cechy konstrukcji VAT dotyczą:

1) podmiotów opodatkowania – są nimi zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, wykonujące we własnym imieniu i na własny rachunek czynności polegające na sprzedaży towarów i usług,

<sup>2</sup> Przygotowanie krajów stowarzyszonych Europy Środkowej i Wschodniej do integracji z Rynkiem Wewnętrznym Unii Europejskiej. *Biała księga* – aneks, Warszawa 1995.

<sup>3</sup> *Treaty of Rome*, mpis, s. 24.

<sup>4</sup> A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 65.

2) przedmiotu podatku – jest nim obrót z tytułu sprzedaży towarów i usług, ich użycie przez przedsiębiorcę na cele własne oraz import towarów i usług; zwolniony od podatku jest z reguły eksport (stawka zerowa),

3) zwolnień od podatku – stosuje się je w odniesieniu do przedsiębiorstw, których roczny obrót nie przekracza określonej kwoty lub gdy zatrudniają one osoby niepełnosprawne; zwolnienie polega na tym, że podatnicy nie doliczają podatku do obrotu z tytułu sprzedaży dóbr i usług, jednocześnie nie mając prawa do zwrotu podatku zapłaconego przy kupnie towarów i usług oraz w imporcie,

4) podstawy opodatkowania – stanowi ją obrót z tytułu sprzedaży dóbr i usług, pomniejszony o kwotę podatku; podatek jest obliczany od wartości sprzedaży netto, a następnie do niej doliczany, przez co uzyskuje się wartość sprzedaży brutto – kwotę, jaką powinni zapłacić nabywcy<sup>5</sup>.

Należy zaznaczyć, iż mimo wspólnych zasad ogólnych, szczegółowe rozwiązania różnią się w poszczególnych krajach, stanowiąc przeszkodę w swobodnej wymianie towarów i usług oraz obrocie kapitału. Głównie chodzi tu o odmienne kształtowanie podstawy opodatkowania i stawek podatkowych<sup>6</sup>. Liczbę, rodzaj i wysokość stosowanych stawek ilustruje tab. 1.

Tabela 1

Stawki podatku VAT w krajach UE w 1996 r.

Kraj	Stawka superzredukowana	Stawka zredukowana	Stawka standardowa
Belgia	1	6	21
Dania	–	–	25
Niemcy	–	7	15
Grecja	4	8	18
Hiszpania	4	7	16
Francja	2,1	5,5	20,6
Irlandia	2,8	12,5	21
Włochy	4	10	19
Luxemburg	3	6	15
Holandia	–	6	17,5
Austria	–	10/12	20
Portugalia	–	5	17
Finlandia	–	6/12/17	22
Szwecja	–	6/12	25
Wielka Brytania	–	8	17,5

Źródło: *VAT rates applied in the member states of the European Community, Situation at 1<sup>st</sup>, May 1996*, EC, za: *Unia Europejska. Integracja Polski z Unią Europejską*, red. E. Kawecka-Wyrzykowska, E. Synowiec, Warszawa 1997, s. 341.

<sup>5</sup> Tamże, s. 65–66.

<sup>6</sup> Tamże, s. 66 i n.

Jak już podkreślono powyżej, ujednoczenie podatku VAT w krajach wspólnot jest warunkiem koniecznym prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Spośród ponad 20 dyrektyw dotyczących harmonizacji VAT szczególne znaczenie mają:

- dyrektywy Rady 67/227/EWG i 67/228/EWG,
- tzw. szósta dyrektywa VAT,
- dyrektywa 91/680/EWG,
- dyrektywa 92/77/EWG,
- dyrektywa 95/7/WE.

Na mocy dwóch pierwszych dyrektyw wszystkie wielofazowe podatki kaskadowe stosowane w państwach EWG zostały zastąpione podatkiem od wartości dodanej, przy czym państwa członkowskie zachowały pełną swobodę w zakresie ustalania podstawy opodatkowania i wielkości stawek podatkowych<sup>7</sup>.

Proces ujednoczania systemów VAT zapoczątkowany został przyjęciem tzw. szóstej dyrektywy, w myśl której:

– opodatkowaniu VAT podlega sprzedaż towarów i świadczenie usług na terytorium danego kraju przez osobę będącą płatnikiem VAT oraz import towarów,

– podatnikami są wszystkie osoby, które w sposób niezależny prowadzą wszelką działalność gospodarczą, obejmującą działania związane z produkcją, handlem oraz świadczeniem usług, niezależnie od celu danej działalności,

– ustalone zostały zasady odliczania podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu,

– zostały określone podstawowe zwolnienia z opodatkowania – sprzedaż na eksport, dostarczanie głównych dóbr publicznych i in.<sup>8</sup>

Krokiem w kierunku dostosowania stawek podatku i form jego poboru do potrzeb powstającego rynku wewnętrznego były dwie modyfikacje szóstej dyrektywy. Weszły one w życie z dniem 1 stycznia 1993 r. i przede wszystkim stanowiły, że:

– VAT nie będzie pobierany na granicach wewnętrznych WE,

– do końca 1996 r. towary i usługi będą opodatkowane w kraju przeznaczenia, zaś od 1 stycznia 1997 r. obrót będzie opodatkowany w kraju pochodzenia,

– najpóźniej od 1 stycznia 1997 r. kraje członkowskie powinny stosować stawkę podstawową, nie niższą niż 15% okraz jedną lub dwie stawki zredukowane, nie mniejsze niż 5%<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Dyrektywy Rady 67/227/EWG i 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r., „OJ” L 71/67.

<sup>8</sup> Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r., „OJ” L 145/77.

<sup>9</sup> Dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 31 grudnia 1991 r., „OJ” L 376/91; 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r., „OJ” L 316/92.

Ostatnia z wymienionych dyrektyw wprowadza środki upraszczające stosowanie VAT. Dotyczą one zarówno podatników, jak i administracji skarbowej krajów członkowskich, co ma zapewnić sprawniejsze funkcjonowanie rynku wewnętrznego<sup>10</sup>.

Pomimo znacznego zaawansowania harmonizacji VAT, raport Komisji Europejskiej z lutego 1996 r. – dotyczący funkcjonowania Rynku Wewnętrznego w 1995 r. – jasno wskazuje konieczność dalszych działań w tym kierunku<sup>11</sup>. W raporcie stwierdza się, iż mimo generalnie pozytywnej oceny funkcjonowania nowego systemu VAT, przedsiębiorcy nie zawsze mogą czerpać korzyści, jakie oferuje rynek wewnętrzny. Wiąże się to z rozlicznymi problemami dotyczącymi formalności podatkowych i statystycznych, które w poszczególnych krajach różnią się od siebie. Wymaga to radykalnych zmian w systemie VAT, które zapewniłyby m. in. jednakowe traktowanie z punktu widzenia tego podatku sprzedaży krajowej i wewnątrzspółnotowej. Jednocześnie, Komisja zaproponowała ustalenie minimalnej i maksymalnej stawki podatku, w wysokości odpowiednio: 15% i 25%, na okres od 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 1998 r. Obecnie stosowane stawki mieszczą się w tym przedziale, ale ustalenia takie pozwoliłyby uniknąć ewentualnego zwiększania się różnicy w ich wysokościach między krajami UE; ułatwiłyby to dalsze zbliżenie stawek, niezbędne dla wprowadzenia bardziej jednolitego systemu VAT, co jest zadaniem docelowym.

Ponieważ Komisja nie przedłożyła projektu ostatecznego kształtu podatku we wspólnotach w przewidywanym terminie, system tymczasowy (wprowadzony przez wspomniane już dyrektywy z 1991 i 1992 r.) automatycznie przedłużony został do czasu opracowania niezbędnych zmian.

Polska – jako kraj stowarzyszony z UE i aspirujący do członkostwa w jej strukturach – powinna dostosować swoje prawo w tym zakresie. Konieczne do przeprowadzenia zmiany zawarte zostały w opublikowanej w 1995 r. *Białej księdze* dotyczącej przygotowania krajów Europy Środkowej i Wschodniej (EŚW) do integracji z Rynkiem Wewnętrznym UE<sup>12</sup>.

W dokumencie stwierdza się, iż włączenie się w system fiskalny WE musi być, przede wszystkim, poprzedzone istnieniem w krajach EŚW podstawowych pojęć, stanowiących podstawę gospodarki rynkowej. Aby je wdrożyć, należy (co najmniej) utworzyć następujące środki administracyjne:

- urzędy ds. VAT na szczeblu centralnym i regionalnym o funkcjach zarządczych, kontrolnych i informacyjnych,
- ewidencje płatników z numerem NIP,
- infrastrukturę telematyczną łączącą centralne/regionalne/lokalne szczeble administracji VAT,

<sup>10</sup> Dyrektywa Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., „OJ” L 102/95.

<sup>11</sup> *The Single Market in 1995*, European Commission, Internet, [http://europa.eu.int/eu/agenda/sm/smr\\_95/sec\\_7.htm#70](http://europa.eu.int/eu/agenda/sm/smr_95/sec_7.htm#70), s. 1–2.

<sup>12</sup> *Przygotowanie...*, s. 401–409.

– procedury prawne i administracyjne oraz/lub sądy rozstrzygające kwestie sporne pomiędzy osobami prowadzącymi działalność oraz urzędami.

Jeśli chodzi o środki mające na celu dostosowanie polskiego podatku VAT, *Biała księga* dzieli je na dwa etapy.

Pierwszy etap ma na celu utworzenie systemu VAT bardzo podobnego do systemów obowiązujących w krajach WE, co ułatwi dalszą integrację. Przewiduje on harmonizację w zakresie zdefiniowania:

– działalności gospodarczej, podatników oraz powstawania obowiązku VAT,

- transakcji podlegających opodatkowaniu,
- miejsca opodatkowania,
- obowiązku zapłaty podatku i płatności podatku,
- podstawy opodatkowania,
- zasad ustalania stawek,
- podstawowych zwolnień,
- zwrotu podatku naliczonego,
- osób odpowiedzialnych za płatność,
- zobowiązań administracyjnych,
- zwrotu VAT podatnikom mającym siedzibę poza terytorium WE.

W drugim etapie Polska w pełni przyjmie ustawodawstwo dotyczące VAT, stosowane w UE w danym momencie, w celu umożliwienia zniesienia kontroli granicznej.

Na podstawie przeprowadzonej w tym punkcie analizy można stwierdzić, iż konstrukcja polskiego podatku VAT prawie w całości powinna być odwzorowaniem systemu funkcjonującego w krajach UE; jedynie wysokość stawki podstawowej i stawek zredukowanych może być kształtowana z pewną swobodą, o ile spełniona zostanie reguła, że stawka podstawowa nie będzie niższa od 15%, a stawki zredukowane nie będą mniejsze niż 5%.

Jednocześnie – mając na uwadze fakt dążenia WE do pełnego ujednoczenia VAT – należy liczyć się z możliwością, że również kwestia wysokości stawek podatku zostanie precyzyjnie określona dyrektywami Rady i podlegać będzie procesowi dostosowawczemu.

## 2.2. Podatki akcyzowe

Podatki akcyzowe stanowią bardzo wydajne źródło przychodów budżetowych. Ich ilość i konstrukcje są ściśle związane z tradycją oraz modelem konsumpcyjnym każdego państwa, a ponieważ obciążają one spożycie, to ze względów politycznych i społecznych występują znaczne trudności w ich regulowaniu w ramach Unii.

Systemy podatków akcyzowych poszczególnych krajów WE różniły się i różnią nadal dość znacznie.



Klasyczne podatki od spożycia, tj. od pojazdów mechanicznych, olejów mineralnych, alkoholi i tytoniu, są stosowane powszechnie. Grupa pozostałych podatków akcyzowych jest natomiast bardzo zróżnicowana, tak pod względem liczby, jak i rodzajów. Ich liczba waha się we Wspólnotach między 5 a 19, co do rodzaju zaś, w niektórych państwach nadal podlegają akcyzie np. kawa, herbata, kakao czy zapałki<sup>13</sup>. Istotnie odmienne są też wysokości stawek podatkowych, różniąc się w skrajnych przypadkach w ramach 15 krajów UE nawet kilkadziesiątkrotnie<sup>14</sup>.

Zgodnie z zaleceniami raportu Komisji WE z 1980 r. o perspektywie ujednoczenia systemów podatkowych, podatki akcyzowe podzielono na cztery grupy, są to podatki:

- 1) które można zharmonizować,
- 2) które nie będą harmonizowane, gdyż nie mają wpływu na wymianę towarową (np. podatki od lokali rozrywkowych),
- 3) które powinny być włączone do podatku VAT w formie podwyższonej stawki,
- 4) podlegające uchyleciu<sup>15</sup>.

Dalsze prace Komisji objęły tylko grupy pierwszą i trzecią. W myśl przyjętych dyrektyw, od 1 stycznia 1993 r. harmonizacją zostały objęte akcyzy na oleje mineralne, wyroby tytoniowe i alkoholowe, krajom członkowskim pozostawiono zaś swobodę w określaniu zasad opodatkowania akcyzą innych towarów<sup>16</sup>. Harmonizację akcyz ograniczono do wymienionych trzech grup, gdyż tak technologia ich wytwarzania, jak i metody dystrybucji, są na obszarze Unii zbliżone, a ponadto ich znaczenie jest – z punktu widzenia fiskalnego i funkcjonowania rynku wewnętrznego – bardzo duże.

Zgodnie z przyjętymi ustaleniami akcyzie podlegają towary wyprodukowane w krajach członkowskich oraz sprowadzone z krajów trzecich. Podatek pobierany jest w momencie przeznaczenia towaru do konsumpcji, wpływ z tytułu akcyzy trafiają do budżetu kraju będącego siedzibą konsumenta; wielkość wpłaconych kwot również zależy od stawek obowiązujących w kraju spożycia.

W ramach harmonizacji zasad opodatkowania akcyzą, nie udało się doprowadzić do ustalenia jednakowych stawek tego podatku dla żadnej z grup. Określono jedynie stawki minimalne, co obrazuje tab. 2<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> *Harmonizacja podatków pośrednich. Podatki konsumpcyjne-akcyzowe*, „Wspólnoty Europejskie” 1992, nr 9, s. 10.

<sup>14</sup> A. Komar, *op. cit.*, s. 108.

<sup>15</sup> Tamże, s. 10.

<sup>16</sup> *Dyrektywy Rady 72/464/EWG z dnia 19 grudnia 1972 r.*, „OJ” L 303/72; *92/78-84/EWG z dnia 19 października 1992 r.*, „OJ” L 316/92.

<sup>17</sup> Na okres przejściowy pewne wyjątki od tych reguł dotyczyły Grecji, Hiszpanii i Luksemburga.

Tabela 2

Minimalne stawki podatku akcyzowego dla wybranych produktów obowiązujące w ramach WE od 1 stycznia 1993 r.

Produkt	ECU
Oleje mineralne (w hl)	
Benzyna ołowiowa	337
Benzyna bezołowiowa	287
Diesel	245
Gaz do napędzania pojazdów	245
Olej grzewczy	0
Paliwa ciężkie	13
Napoje alkoholowe (w hl)	
Piwo	0,748–1,87 w zał. od zawartości alkoholu
Wina	0
Alkohol do bezpośredniego spożycia	550
Półprodukty alkoholowe	45
Wyroby tytoniowe	
Papierosy (1000 szt.)	57% ceny detalicznej
Cygara	5% ceny detal. lub 7 ECU/1000 szt. lub 7 ECU/1 kg

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Komar, *op. cit.*, s. 108–110; *Harmonizacja podatków pośrednich*, s. 11.

Warto dodać, że Komisja rozważa wydanie wytycznych dla akcyz, m. in. od kawy, herbaty i cukru. Mają one symboliczne znaczenie fiskalne, a mogą stanowić jednocześnie pewną przeszkodę w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego, co wydaje się uzasadnioną przesłanką do zaproponowania ich likwidacji.

Ograniczanie czy uchylanie akcyz jest zadaniem trudnym. Silną barierą dla tego typu harmonizacji jest to, iż dochody z akcyz trafiają w krajach UE do budżetów lokalnych. Zniesienie niektórych akcyz spowodowałoby spadek wpływów do tych budżetów, co musiałoby zostać skompensowane dotacjami państwowymi. Wydaje się, że w sytuacji dużych deficytów budżetowych wiele rządów 15 krajów UE nie byłoby skłonnych na takie rozwiązanie, mimo oczywistych korzyści integracyjnych.

W odniesieniu do dostosowań polskich akcyz do wymogów UE – jak zaznaczono w *Białej księdze* – nie istnieje podział na dyrektywy, które należałoby wprowadzić w pierwszym lub w drugim etapie<sup>18</sup>. Z drugiej

<sup>18</sup> *Przygotowanie...*, s. 411–418.



strony, można wyodrębnić te elementy każdej z dyrektyw, które mogą być uważane za ważniejsze z punktu widzenia praktyki gospodarczej i handlowej. Ponieważ szczegółowe analizowanie zagadnień sekwencji dostosowań jest w kontekście celu niniejszej pracy bezprzedmiotowe, należy jedynie podkreślić, iż do czasu przystąpienia do Rynku Wewnętrznego Polska będzie musiała przyjąć wszystkie obowiązujące w UE dyrektywy dotyczące akcyz.

Podsumowując rozważania prowadzone w tym podrozdziale należy stwierdzić, że:

a) w zakresie akcyz na oleje mineralne, alkohole i wyroby tytoniowe, autonomiczne dycyzje Polski mogą dotyczyć jedynie wielkości stawek, pod warunkiem respektowania wielkości zharmonizowanych stawek minimalnych na poszczególne produkty,

b) w zakresie pozostałych akcyz nie istnieje wymóg ujednocnienia, więc mogą być one projektowane na szczeblu krajowym swobodnie,

c) choć w państwach członkowskich UE panuje przekonanie, iż harmonizacja akcyz powinna być pełniejsza, nie wydaje się, aby w dającej określić się perspektywie czasowej uchwalone zostały jakieś nowe dyrektywy ograniczające uprawnienia narodowe w tej sferze.

### 3. HARMONIZACJA PODATKÓW BEZPOŚREDNICH

Harmonizacja podatków bezpośrednich nie ma tak dużego znaczenia z punktu widzenia funkcjonowania rynku wewnętrznego, jak harmonizacja podatków pośrednich. Jej podstawą prawną jest jedynie artykuł 100 traktatu ustanawiającego WE, w myśl którego ujednocnieniu winny podlegać uregulowania prawne, wywierające bezpośredni wpływ na funkcjonowanie Rynku Wewnętrznego<sup>19</sup>. Tak więc, harmonizacja opodatkowania bezpośredniego może mieć miejsce tylko wtedy, gdy odmienne postanowienia w nich zawarte mogłyby ograniczać swobodę przepływu strumieni dochodów oraz kapitałów między państwami „piętnastki”. W praktyce oznacza to, iż opodatkowanie bezpośrednio w zasadzie harmonizacji nie podlega, a pewne wspólne regulacje dotyczą zaledwie usprawnienia współpracy między narodowymi organami skarbowymi oraz usuwania przeszkód utrudniających międzynarodową działalność podmiotów. Istotnym czynnikiem ograniczającym jest też konieczność zaakceptowania nowej legislacji w tej dziedzinie przez wszystkie kraje członkowskie; nie obowiązuje tu zasada większości głosów.

<sup>19</sup> *Maastricht Treaty*, mpis, s. 36.

### 3.1. Podatek dochodowy od spółek

Konstrukcje podatków dochodowych od spółek (pds) są w krajach UE dość zróżnicowane<sup>20</sup>. Różnice owe dotyczą głównie: przyjętej formy podatku, zysku jako przedmiotu opodatkowania i wysokości stawek.

Podatek od spółek może występować w formie klasycznej i zintegrowanej.

1. W formie klasycznej pds ma odrębną konstrukcję i obciąża zysk niezależnie od jego przeznaczenia. Rozwiązanie to ma dwie wady: po pierwsze, zysk wypłacany akcjonariuszom w postaci dywidendy jest podwójnie opodatkowany, po drugie, możliwość potrącenia odsetek od kredytów i obciążenie dywidendy dyskryminuje kapitał własny względem obcego; skłania to do ograniczenia wypłat dywidendy na rzecz inwestycji i oszczędności. Forma klasyczna jest stosowana m. in. w Holandii, Luksemburgu, Portugalii i Szwecji.

2. Zintegrowana forma podatku odnosi się do zysku podzielonego w postaci dywidendy. Zysk ten może być opodatkowany pds lub podatkiem dochodowym obciążającym akcjonariuszy z tytułu dywidendy. W pierwszym przypadku pds opłacony przez akcjonariusza z tytułu dywidendy. W pierwszym przypadku pds opłacony przez akcjonariusza z tytułu dywidendy będzie potrącony od podatku dochodowego, w drugim zaś – dywidenda będzie wolna od pds i opodatkowana podatkiem dochodowym.

Przedmiotem opodatkowania jest zysk, stanowiący sumę przychodów po potrąceniu kosztów ich uzyskania. Istnieje możliwość potrącenia nakładów poniesionych głównie na: badanie i nowe technologie, zakup maszyn i urządzeń (w postaci odpisów amortyzacyjnych dokonywanych metodą liniową, geometryczno-degresywną lub arytmetyczno-degresywną, zmiany wartości zapasów, odsetki od kredytów, reklamę i promocję). W podatku uwzględniona jest też kompensata strat poniesionych przez firmę, które mogą być odpisywane przez ograniczony okres, np. trzech kolejnych lat. Ograniczenie okresu kompensaty ma na celu dążenie do unikania niegospodarności w przedsiębiorstwie.

Z podatku zwolnione są na ogół firmy publiczne i użyteczności publicznej, jako podmioty służące zaspokajaniu potrzeb ogólnych, a nie wypracowywaniu zysków.

W pds stosowane są stawki proporcjonalne. Wysokość stawek w poszczególnych krajach UE prezentuje tab. 3.

<sup>20</sup> A. Komar, *op. cit.*, s. 54–61.

Tabela 3

Stawki podatku dochodowego od spółek w krajach UE w 1995 r.

Kraj	Stawka podatku od zysku w %		
	zatrzymanego	podstawowego	transferowego
Austria		34	
Belgia		41	
Dania		50	
Finlandia		36	
Francja	39		42
Grecja	46		0
Hiszpania		35	
Holandia		35	
Irlandia		40	
Luksemburg		34	
Niemcy	50		36
Portugalia		40,2	
Szwecja		40	
Wielka Brytania		35	
Włochy		46,4	

Źródło: A. Komar, *op. cit.*, s. 60.

Jak wynika z tab. 3, większość państw stosuje wyłącznie jedną stawkę.

W Portugalii i we Włoszech stawka jest skumulowana, tzn. obejmuje zarówno podatek państwowy, jak i podatek lokalny, wynosząc odpowiednio: 36,5% plus 10% od kwoty podatku w pierwszym kraju oraz 36% plus 16,2% podatku lokalnego (którego kwotę można potrącić od podatku państwowego) w drugim.

W niektórych krajach Unii stosowane są też podwyższone lub obniżone stawki podatkowe, np. we Francji do transferu zysku stosuje się stawkę podwyższoną, zaś w Niemczech stawkę obniżoną.

Przedstawione powyżej w zarysie główne różnice konstrukcji pds w państwach UE, mogą wywierać pewien negatywny wpływ na funkcjonowanie Rynku Wewnętrznego. Dotyczy to przede wszystkim dyskryminacji firm działających w kilku krajach członkowskich, w porównaniu z przedsiębiorstwami, których działalność ogranicza się tylko do rynku krajowego.

Do połowy 1997 r., w przedmiocie podatku dochodowego od spółek zatwierdzono tylko dwie dyrektywy – 90/434/EWG i 90/435/EWG – oraz podpisano jedną konwencję.

Pierwsza z dyrektyw dotyczy wspólnego systemu podatkowego dla fuzji, podziałów, wniesienia w postaci udziałów części przedsiębiorstwa i zamiany udziałów w spółkach, różnych państw członkowskich<sup>21</sup>. Dyrektywa szczegółowo

<sup>21</sup> Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r., „OJ” L 225/90.

definiuje pojęcia zawarte w tytule oraz nakazuje opodatkowanie zysku ujawniającego się przy fuzjach, podziałach, wniesieniu lub zamianie udziałów nie w momencie nastąpienia odnośnych zdarzeń, lecz w chwili faktycznej realizacji tych zysków w spółce przejmującej. Tak więc przyjęto zasadę, iż zdarzenia te, w momencie zaistnienia, mają charakter neutralny z punktu widzenia podatkowego, co wyeliminować miało przeszkody fiskalne przy podejmowaniu przez firmy restrukturyzacji, uwzględniającej powiązania z przedsiębiorstwami różnych krajów członkowskich.

Druga dyrektywa reguluje pod względem podatkowym sytuacje, w których spółka-matka, posiadająca siedzibę na obszarze jednego państwa członkowskiego, otrzymuje dywidendę od spółki-córki, mającej siedzibę na obszarze innego państwa członkowskiego<sup>22</sup>. Wprowadza się zasadę, że jeśli udział firmy macierzystej, mającej siedzibę w jednym kraju członkowskim, w kapitale filii, mającej siedzibę w innym kraju Unii, wynosi co najmniej 25%, to zysk transferowany na jej rzecz przez tę filię jest zwolniony od podatku<sup>23</sup>. Tym samym, jedynym obciążeniem tych dywidend jest pds, płacony przez spółkę-córkę od całego zysku w kraju, gdzie ma ona siedzibę. Rozwiązanie przyjęte w omawianym akcie prawnym eliminuje w tym przypadku podwójne opodatkowanie oraz dyskryminacyjne traktowanie dywidend między spółkami mającymi siedzibę w różnych krajach WE, w porównaniu z ich przekazywaniem między spółkami jednego kraju.

Przyjęta konwencja dotyczy eliminowania podwójnego opodatkowania korekt zysków przedsiębiorstw powiązanych<sup>24</sup>. Ustala ona sposoby wykluczania podwójnego opodatkowania, gdy dochód takich firm zostanie skorygowany oraz daje prawo dokonywania tych korekt organom podatkowym krajów członkowskich, jeśli przedsiębiorstwa zależne wykorzystują powiązania między sobą do takiego kształtowania cen w obrotach wzajemnych, że wynikające z tego przesuwanie zysków i strat, powoduje dla nich korzyści podatkowe.

Mimo wyraźnej niechęci państw członkowskich do szerszego ujednoczenia pds, Komisja Europejska podejmuje szereg prób w tym zakresie, opracowując projekty dyrektyw i inicjując prace ekspertów<sup>25</sup>. Między innymi, powołano tzw. Komisję Rudinga, która w listopadzie 1992 r. przedstawiła raport końcowy.

Komisja Rudinga postawiła sobie za cel udzielenie odpowiedzi na następujące pytania: czy różnice w uregulowaniach podatkowych w państwach członkowskich prowadzą do zakłóceń w funkcjonowaniu wspólnego rynku,

<sup>22</sup> Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r., „OJ” L 225/90.

<sup>23</sup> Kraje WE mogą obziżyć ten udział i stosować zwolnienia, gdy jest on niższy od 25%.

<sup>24</sup> Konwencja 90/436/EWG, „OJ” L 225/90.

<sup>25</sup> H. Litwińczuk, *Biała księga Polska-Unia Europejska. Prawo podatkowe*, Warszawa 1995, s. 14-17.

a w szczególności, czy mają wpływ na konkurencję i decyzje dotyczące lokalizacji inwestycji? Jeśli tak, czy możliwe jest ustąpienie tych zakłóceń w wyniku działania praw rynku i konkurencji podatkowej, czy też niezbędne jest podjęcie przez Wspólnoty określonych działań.

Komisja stwierdziła istnienie znacznych różnic między państwami członkowskimi w zakresie konstrukcji pds, w związku z którymi występują zakłócenia w swobodnym przepływie dochodów i kapitałów; uznała za konieczne podjęcie działań, zmierzających do zmniejszenia tych różnic<sup>26</sup>. Działania te powinny polegać przede wszystkim na: ustaleniu minimalnej stawki pds, ujednoczeniu podstawy opodatkowania, osiągnięciu większej przejrzystości systemu podatkowego, ze względu na stosowane w nich instrumenty popierania inwestycji.

W konkluzji Komisja Rudinga zaproponowała:

- podjęcie środków mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania przy przepływie dochodów między krajami WE,
- wszczęcie działań zmierzających do ujednoczenia konstrukcji pds poprzez określenie minimalnej stawki podatku w wysokości 30% i maksymalnej w wysokości 40%, a także: harmonizację metod amortyzacji, leasingu, wyceny zapasów, rezerw, wydatków związanych z uzyskaniem przychodu, kosztów zarządu, składek na ubezpieczenia dla pracowników zatrudnionych za granicą, pokrywania strat z przyszłych dochodów oraz zysków kapitałowych<sup>27</sup>.

Komisja Europejska częściowo pozytywnie ustosunkowała się do przedstawionych zaleceń, jednakże – biorąc pod uwagę nastawienie państw członkowskich do kwestii harmonizacji pds oraz jednogłośny tryb uchwalania dyrektyw w tym zakresie – można się zgodzić z H. Litwińczuk, iż w najbliższym czasie największe szanse na przyjęcie mają te projekty dyrektyw, których przedmiotem jest znoszenie barier podatkowych dla swobodnego przepływu strumieni dochodów i kapitałów. Należą do nich: projekt dyrektywy w sprawie uregulowania dla przedsiębiorstw sposobu uwzględniania strat ich zakładów i spółek-córek mających siedzibę w innych państwach członkowskich oraz projekt dyrektywy o wspólnym uregulowaniu podatkowym wypłat odsetek i należności licencyjnych pomiędzy spółkami-matkami a spółkami-córkami różnych państw członkowskich<sup>28</sup>.

*Biała księga* dotycząca stowarzyszenia krajów EŚW z UE precyzuje, iż w pierwszym etapie Polska powinna przyjąć dwie dyrektywy: 77/799/EWG w sprawie wzajemnej pomocy w zakresie opodatkowania bezpośredniego

<sup>26</sup> Podobna diagnoza znalazła się w raporcie Komisji Europejskiej oceniającym funkcjonowanie rynku wewnętrznego w 1995 r., *The Single...*, s. 3–4.

<sup>27</sup> Por. H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich. Podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10–22.

<sup>28</sup> Tamże, s. 9–10.



i pośredniego, co umożliwi niezwłoczne stworzenie zintegrowanego systemu wymiany informacji oraz 69/335/EWG w sprawie opłaty skarbowej od emisji udziałów/akcji, która zmniejszy ryzyko opodatkowania powstających spółek stopą wyższą niż 1% aktywów<sup>29</sup>. W drugim etapie, po utworzeniu zmodernizowanych systemów podatkowych, należy przygotować strukturalne adaptacje do działalności międzynarodowej, przyjmując wszystkie obowiązujące w UE akty prawne<sup>30</sup>.

Podsumowując przedstawioną w tym punkcie analizę, należy podkreślić, iż:

- dążenie Polski do integracji z UE nie wymusza w zasadzie konieczności szerokiej harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych; ujednoczeniu podlegają jedynie te instytucje podatku, które regulują pewne międzynarodowe aspekty działalności przedsiębiorstw oraz unikanie podwójnego opodatkowania,
- w najbliższym czasie nie należy spodziewać się zmiany podejścia krajów UE do problemu harmonizacji pds, a co za tym idzie, prawodawstwa narodowe zachowają nadal prawie całkowitą suwerenność kształtowania tych podatków; ewentualne nowe dyrektywy dotyczyć mogą dalszego zbliżania systemów w sferach opisanych powyżej.

### 3.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Podatki dochodowe od osób fizycznych (pdf) w krajach UE wykazują wiele podobieństw odnoszących się do ogólnych konstrukcji, choć rozwiązania szczegółowe znacznie różnią się w poszczególnych państwach:

- pojęcie dochodu formułowane jest jako dochód ogólny ze wskazaniem źródeł przychodów; katalog źródeł przychodów jest w zależności od krajów zróżnicowany, co wynika z odmiennego traktowania niektórych źródeł przychodów. Szczególne regulacje podatkowe dotyczą zarówno metod określania wysokości dochodu, jak i wysokości podatku, co niejednokrotnie prowadzi do erozji podstawy opodatkowania,

- dochód jest osiąganym w wyniku wytwarzania dóbr i świadczenia usług, transferów bezzwrotnych, świadczenia pracy zarobkowej, z majątku, kapitału i in.,

- pojęcie dochodu jest związane z osobą, która go osiąga, uwzględnia się więc właściwości osobiste podatnika (np. wiek, stan zdrowia, stan rodzinny), zdolność płatniczą oraz tzw. „sprawiedliwość społeczną”,

- przy ustalaniu wysokości dochodu przewidziane są potrącenia kosztów, w zależności od rodzaju źródła przychodów; inaczej ustalany jest dochód

<sup>29</sup> Dyrektywy Rady, 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. (z późn. zm.), „OJ” L 336/77; 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. (z późn. zm.), „OJ” L 249/69.

<sup>30</sup> Przygotowanie..., s. 249–251.



z działalności prowadzonej na własny rachunek, inaczej z pracy najemnej i inaczej z posiadania majątku,

– stosowane są stawki progresywne, choć, na podobieństwo amerykańskiego pdf, są one w większości krajów stosunkowo uproszczone<sup>31</sup>.

Ten ostatni punkt wymaga szerszego omówienia.

Z punktu widzenia podatnika, istotna jest najniższa i najwyższa stawka podatkowa oraz liczba progów podatkowych. Informacje te dla krajów UE przedstawia tab. 4.

Tabela 4

Stawki podatkowe i liczba progów podatków dochodowych od osób fizycznych w krajach UE w 1995 r.

Kraj	Stawka podatkowa w %			Liczba progów
	początkowa	najwyższa	łącznie*	
Austria	10	50	50	5
Belgia	25	55	58,3	7
Dania	22	40	68,3	3
Finlandia	7	39	70	6
Francja	5	56,8	56,8	13
Grecja	18	50	50	9
Hiszpania	25	56	56	17
Holandia	38,25	60	60	3
Luksemburg	10	56	56	25
Niemcy	19	53	53	3
Portugalia	16	40	40	5
Szwecja	3	35	66	2
Wielka Brytania	25	40	40	2
Włochy	10	50	58,1	7

\* Łączne obciążenie obejmuje podatki dochodowe o charakterze lokalnym, składki ubezpieczeniowe itp.

Źródło: A. Komar, *op. cit.*, s. 52.

Na podstawie przytoczonych w tab. 4 stawek nie można jeszcze w pełni wnioskować o wysokości obciążeń podatkowych; istotne znaczenie ma również sposób ustalania podstawy opodatkowania i wszelkie potrącenia od dochodu lub od kwoty podatku. Dopiero kompleksowa analiza tych czynników pozwala na skrupulatne określenie wysokości pdf.

Podstawa opodatkowania jest kształtowana przez kwoty wolne od podatku i strefy zerowe (ustalane z reguły na poziomie niższym od minimum egzystencji), a podatek, z kolei, jest często obniżany w następstwie stosowania ulg rodzinnych.

<sup>31</sup> A. Komar, *op. cit.*, s. 34–54.

Podatek dochodowy od osób fizycznych nie podlega harmonizacji w ramach UE. Czynniono, co prawda, próby odnośnie do wspólnych zasad określania podstawy opodatkowania, stawek podatku oraz sposobu kształtowania progresji, jednak nie zostały one zaakceptowane przez kraje członkowskie. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż pdf jest ważnym narzędziem polityki społecznej dla wszystkich państw WE. Dodatkowo, podatek ten nie wywiera bezpośredniego wpływu na przemieszczanie się przez granice towarów, usług i kapitałów, więc jego ujednoczenie nie jest ani konieczne, ani pożądane dla właściwego funkcjonowania Rynku Wewnętrznego. Jediną regulacją w tym zakresie jest orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości, dotyczące unikania podwójnego opodatkowania dochodów osób pracujących w ramach tzw. małego ruchu granicznego między krajami UE<sup>32</sup>.

W konsekwencji Polska również nie jest bezpośrednio zobowiązana do dostosowania pdf zachowując pełną suwerenność kształtowania tego podatku. Pewną barierę tej suwerenności może stanowić tzw. Europejska Karta Socjalna, zawarta w protokole do traktatu z Maastricht o Unii Europejskiej. Jej ratyfikacja przez Polskę – w związku z dążeniem do członkostwa we Wspólnotach – oznaczałaby (między innymi) konieczność zagwarantowania różnym grupom społecznym określonego pakietu świadczeń społecznych, a więc pełniejszą niż dotychczas realizację tzw. „sprawiedliwości społecznej”.

Fakt ten mógłby mieć aspekt ilościowy i jakościowy, doprowadzając do:

a) wzrostu wydatków budżetowych na cele związane z polityką społeczną, a co za tym idzie, prawdopodobnej konieczności zwiększenia wpływów budżetowych ze źródeł zwyczajnych,

b) nasilenia się nacisków na pełniejsze wykorzystanie pdf jako narzędzia egalitaryzującego, a więc uwzględniania w jego konstrukcji co najmniej:

- (bardziej) progresywnych stawek,
- realnego minimum egzystencji wolnego od podatku,
- ulg i zwolnień uwzględniających sytuację osobistą podatnika i sposób osiągania przez niego przychodów.

Jednocześnie należy podkreślić, iż w kwestii pdf Karta nie precyzuje konkretnie, jakie kroki należy podjąć, by jej cele zostały zrealizowane, nie stanowi więc ona nakazu dostosowawczego.

#### 4. PODSUMOWANIE

Konkludując, na podstawie zaprezentowanych dokumentów i analiz, nasuwają się następujące wnioski:

<sup>32</sup> *The Single Market...*, s. 4.

1. Polska – dążąc do członkostwa w Unii Europejskiej – docelowo zaakceptować powinna wszystkie dyrektywy Rady dotyczące systemu podatkowego.

2. W Unii istnieje selektywne podejście do harmonizacji podatków: największemu ujednoczeniu podlega opodatkowanie pośrednie, ze względu na duży bezpośredni wpływ na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, opodatkowanie bezpośrednie zaś – nie oddziałując istotnie na przepływ towarów, usług i kapitałów między krajami UE – harmonizowane jest w szczerkowym zakresie.

3. Konstrukcja polskiego podatku VAT prawie w całości powinna być odwzorowaniem systemu funkcjonującego w krajach UE; jedynie wysokość stawki podstawowej i stawek zredukowanych może być kształtowana z pewną swobodą, o ile spełniona zostanie reguła, że stawka podstawowa nie będzie niższa od 15%, a stawki zredukowane nie będą mniejsze niż 5%. Jednocześnie – mając na uwadze fakt dążenia UE do pełnego ujednoczenia VAT – należy liczyć się z możliwością, że również kwestia wysokości stawek podatku zostanie precyzyjnie określona dyrektywami Rady i podlegać będzie procesowi dostosowawczemu.

4. Z możliwości suwerennego kształtowania wyłączone są akcyzy na oleje mineralne, alkohole i wyroby tytoniowe; autonomiczne decyzje Polski mogą dotyczyć jedynie wielkości stawek, pod warunkiem respektowania wielkości zharmonizowanych stawek minimalnych na poszczególne produkty.

Choć w państwach członkowskich UE panuje przekonanie, iż harmonizacja akcyz powinna być pełniejsza, nie wydaje się, aby w dającej określić się perspektywie czasowej, uchwalone zostały jakieś nowe dyrektywy ograniczające uprawnienia narodowe w tej sferze.

5. Dążenie Polski do integracji z UE nie wymusza w zasadzie konieczności szerokiej harmonizacji podatku dochodowego od osób prawnych; ujednoczeniu podlegają jedynie te instytucje podatku, które regulują pewne międzynarodowe aspekty działalności przedsiębiorstw – związane z nierównym traktowaniem firm krajowych i zagranicznych – oraz unikanie podwójnego opodatkowania.

W najbliższym czasie nie należy spodziewać się zmiany podejścia krajów UE do problemu harmonizacji pds, a co za tym idzie, prawodawstwa narodowe zachowają nadal prawie całkowitą suwerenność kształtowania tych podatków; ewentualne nowe dyrektywy dotyczyć mogą dalszego zbliżania systemów w sferach opisanych powyżej.

6. Podatek dochodowy od osób fizycznych nie podlega harmonizacji. Suwerenność jego kształtowania przez Polskę jest pełna, choć pośrednio wpływ na konstrukcję pds może ewentualnie wywrzeć ratyfikacja Europejskiej Karty Socjalnej, powodując pogłębienie się klimatu sprzyjającego szerszemu wykorzystywaniu tego podatku jako narzędzia tzw. „sprawiedliwości społecznej”.

7. Regulacje podatkowe Unii Europejskiej oraz praktyka podatkowa jej krajów członkowskich stanowią barierę dla suwerennego kształtowania systemu fiskalnego w Polsce, szczególnie w zakresie opodatkowania pośredniego.

Autorowi wydaje się jednak, iż – w kontekście dążenia Polski do uzyskania członkostwa w tym ugrupowaniu – koszt ów warto ponieść. Harmonizacja w obecnym kształcie, bez wątplenia służy prawidłowemu funkcjonowaniu Rynku Wewnętrznego, jej brak zatem byłby o wiele bardziej kosztowny, zakłócając w znaczący sposób swobodny przepływ towarów, usług i kapitałów w ramach WE, czego skutkiem byłaby utrata dużej części korzyści z tej swobody wynikających.

Z drugiej strony, zaniepokojenie budzić mogą dwa zauważalne trendy w harmonizacji podatków, tj.: nieustanawianie ujednoliconych stawek maksymalnych, lecz minimalnych VAT i to na stosunkowo wysokim poziomie oraz dążenie Komisji Europejskiej do globalnego objęcia regulacjami także opodatkowania bezpośredniego. Pierwszy z trendów zdaje się nieść ze sobą niebezpieczeństwo nadmiernego fiskalizmu, co może wpłynąć hamująco na rozwój gospodarczy biednego kraju, jakim niewątpliwie jest Polska, drugi natomiast, likwidując konkurencyjność systemów fiskalnych w ramach Unii poprzez pozbawienie poszczególnych państw możliwości samodzielnego kształtowania tych podatków, byłby przejawem nieuzasadnionego ekonomicznie centralizmu na szczeblu ponadnarodowym.

*Grzegorz Szczodrowski*

**TAX REGULATIONS OF THE EUROPEAN UNION AND TAX PRACTICE OF ITS MEMBERS COUNTRIES AS A BARRIER TO SOVEREIGN SHAPING OF THE FISCAL SYSTEM IN POLAND**

The author discusses an indispensable harmonisation of the Polish tax system with standards observed in the European Union. There are analysed tax directives of the EU, tax systems of its member countries, entries in the „White Book” of 1995, with the main emphasis laid on taxes playing the most important role within the tax system.