

MICHAŁ PIŁATOWSKI

Studia doktoranckie

Uniwersytet Szczeciński

HARMONIZACJA PODATKÓW W UE W DOBIE ZMIAN GOSPODARCZYCH

Wprowadzenie

Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej jest w bardzo dużym stopniu związana z koncepcją wspólnego rynku. Aby koncepcja ta miała sens, przede wszystkim musi być spełniony warunek równych praw każdego uczestnika rynku, a więc każdego podmiotu z jakiegokolwiek kraju członkowskiego. Z uwagi na fakt, że na wspólnym, europejskim rynku podmioty konkurują głównie ceną, czynniki wpływające na nią powinny być w krajach członkowskich podobne.

Harmonizacja podatków (*taxharmonization*) to proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów podlegają ujednoczeniu. Celem tego procesu jest doprowadzenie do takiego stanu, aby kwestie podatkowe nie wpływały na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między krajami. Harmonizacja potrzebna jest wówczas, gdy różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów powodują, że decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki także dla innych. Chodzi więc o pogodzenie systemów podatkowych różnych krajów, a także o to, aby ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej.

Harmonizacja podatków jest niezbędnym elementem procesu integracji gospodarczej, a jej stopień jest ściśle uzależniony od stanu zaawansowania integracji. Najwcześniejszym etapem integracji jest strefa wolnego handlu. Na tym etapie następuje zniesienie barier handlowych między krajami, a stopień harmonizacji podatków powinien być stosunkowo niski. Zasadą jest, że im wyższy etap integracji, tym powiązanie gospodarek krajów, których dotyczy integracja jest ściślejsze, co oznacza, że harmonizacja podatków musi być dalej posunięta¹.

Decydująca rola podatków powoduje, że państwa członkowskie Unii Europejskiej wyjątkowo niechętnie godzą się na rezygnację ze swoich kompetencji, czego wymaga od nich jednak Bruksela, konsekwentnie realizując art. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Zgodnie z jego treścią, zadaniem Unii jest utworzenie wspólnego rynku wewnętrznego. W dziedzinie podatków pośrednich, zadanie te konkretyzują art. 93 i 94 Traktatu. Regulacja ta zobowiązuje Wspólnotę do stopniowego wdrażania – na drodze harmonizacji istniejących regulacji państwowych – jednolitych przepisów, stwarzając w ten sposób wspólnotowy system opodatkowania pośredniego².

Celem artykułu jest wypracowanie konsensusu między indywidualną polityką każdego z państw członkowskich oraz wspólną polityką prowadzoną w ramach UE. Osiągnięcie tych założeń jest możliwe przez pokazanie stanu obecnego harmonizacji podatkowej, dotychczasowych zmian oraz możliwości uzyskania „złotego środka”.

1. Harmonizacja podatków bezpośrednich

Harmonizacja podatków bezpośrednich nie została w jednoznaczny sposób określona w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Jednakże ujednoczenie podatków jest ważnym elementem działania wspólnoty, dotyczącym przedsiębiorstw prowadzących działalność na terytorium kilku państw UE. Szczególny problem powstaje przy ustalaniu podstawy opodatkowania dla spółek, ponieważ obecnie jest ona ustalana zgodnie z zasadami obowiązującymi w państwie, w którym każda ze spółek ma swoją siedzibę. Poważne problemy stwarza rozdzielenie ogółu dochodów i przypisanie odpowiedniej ich wielkości

¹ K. Czajkowska, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej*, www.biznespartner.pl.

² B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, <http://www.ce.uw.edu.pl>, s. 91.

do danej spółki, zwłaszcza z powodu skomplikowanych procedur i tak zwanych cen transferowych³. Ceny transferowe są ustalane przez przedsiębiorstwa dokonujące transakcji z podmiotami powiązаныmi, które powinny ustalać ceny w taki sposób, w jaki zostałyby one ustalone między podmiotami niepowiązаныmi⁴. Wadą cen transferowych jest to, że przepisy je stanowiące są zbyt ogólnikowo skonstruowane. Między innymi art. 94 TWE może stanowić podstawę do podjęcia działań w zakresie harmonizacji podatków bezpośrednich. Zgodnie z tym artykułem, na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, Rada jednomyślnie uchwała dyrektywy, mające na celu zbliżenie przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych krajów członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku. Również art. 308 TWE stwarza pewne możliwości harmonizacji podatków bezpośrednich. Stosownie do tego artykułu, na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, Rada może jednomyślnie podjąć właściwe działania w przypadku, gdy jakieś działanie Wspólnoty okaże się konieczne do osiągnięcia, w ramach funkcjonowania wspólnego rynku, jednego z celów Wspólnoty, a w traktacie nie przewidziano kompetencji, by to działanie można było zrealizować.

Do tej pory podatki bezpośrednie pozostawiono w gestii krajów członkowskich. Okazało się jednak, że niezbędne jest podjęcie przez instytucje UE stosownych działań dotyczących opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, a także dochodów z odsetek od lokat. Wynika to z potrzeby ograniczenia ujemnych skutków dla procesu integracyjnego wywołanych dużymi różnicami w przepisach krajowych. Dotychczasowe działania polegały w głównej mierze na tworzeniu pewnego minimum zasad, które powinny być przestrzegane przez kraje członkowskie, aby nie następowała nadmierna konkurencja podatkowa i aby nie powstawały zjawiska podważające istotę rynku wewnętrznego w ramach Unii. Powstał więc projekt stworzenia koncepcji Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania (CCCTB), która ma na celu ograniczenie kosztów i redukcję przeszkód dla działalności firm wewnątrz Wspólnoty Europejskiej⁵.

³ J. Iwin-Garzyńska, *Amortyzacja w polskim systemie podatkowym oraz w koncepcji CCCTB*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2011, s. 19–32.

⁴ money.pl (20.03.2012).

⁵ J. Iwin-Garzyńska, *op.cit.*, s. 19–32.

Wprowadzenie CCCTB pozwoliłoby ograniczyć lub nawet całkowicie zlikwidować bariery dla prowadzenia działalności transgranicznej w ramach Unii Europejskiej. Co ważne, wprowadzenie CCCTB byłoby korzystne dla przedsiębiorstw niezależnie od ich wielkości. W przypadku małych i średnich przedsiębiorstw najważniejszą barierą są koszty związane z dostosowaniem działalności do przepisów obowiązujących w poszczególnych krajach. Koszty te w stosunku do obrotu małych i średnich firm stanowią istotną pozycję kosztową. W przypadku dużych firm główną zaletą nowego rozwiązania będzie możliwość transgranicznego rozliczania strat podatkowych. Niestety nie wszystkie państwa członkowskie akceptują wprowadzenie CCCTB. Może to sprawić, że okres od ogłoszenia projektu dyrektywy do jej wejścia w życie będzie się przeciągał. CCCTB to wyzwanie makroekonomiczne, dotyka bowiem newralgicznych obszarów, jakimi są wielkość wpływów budżetowych poszczególnych państw członkowskich oraz możliwości prowadzenia aktywnej polityki gospodarczej. W zależności od szczegółowych zapisów dotyczących podziału dochodu grupy przedsiębiorstw między kraje członkowskie, wielkość wpływów podatkowych poszczególnych państw może zmniejszyć się albo zwiększyć. Problemem jest więc to, jaki kształt nadać dyrektywie, aby jej wejście w życie nie doprowadziło do transferów dochodu między państwami i w ten sposób do znacznej modyfikacji wpływów budżetowych któregośkolwiek państwa członkowskiego⁶.

Państwa sprzeciwiające się wprowadzeniu CCCTB obawiają się również utraty możliwości prowadzenia aktywnej polityki gospodarczej i konkurowania na płaszczyźnie podatkowej o inwestycje z innymi członkami Unii. Wspólne zasady ustalania podstawy opodatkowania dla całej UE pozbawiłyby je możliwości wprowadzania korzystniejszych zasad opodatkowania przedsiębiorstw podatkiem dochodowym. W takich warunkach mogłyby konkurować jedynie stawką podatku, której wysokość miałaby pozostać nadal w ich gestii.

2. Harmonizacja podatków pośrednich

Problematyka harmonizowania wielce zróżnicowanych systemów podatkowych została wyeksponowana przez Komisję Europejską w 1985 roku w ramach dokumentu zwanego Białą księgą w sprawie utworzenia rynku wewnętrznego.

⁶ <http://ec.europa.eu> (20.03.2012).

Księga zawierała 282 propozycje środków mających na celu eliminację praktycznych, technicznych i podatkowych barier na drodze do utworzenia jednolitego wewnętrznego rynku. O determinacji KE świadczyć może fakt, że co roku Radzie i Parlamentowi Europejskiemu przedkładano raport o stanie realizacji wyznaczonych celów, a także to, że do końca 1992 roku zrealizowano około 95% zadań zawartych w Białej Księdze. Przedmiot harmonizacji podatkowej był zawężony do podatków pośrednich. Co więcej, artykuł 93 TWE zawiera istotne ograniczenia co do zakresu harmonizacji nawet podatków pośrednich (obrotowego, akcyzy, innych pośrednich). Harmonizowanie podatków pośrednich może być podjęte po spełnieniu ważnych wymogów proceduralnych, zwłaszcza przy zachowaniu zasady jednomyślności uchwały Rady Europejskiej, także w materii podatkowej. Zasadniczym kryterium harmonizacji podatków pośrednich jest zapewnienie efektywnego funkcjonowania rynku wewnętrznego. W kwestiach podatkowych obowiązuje zasada subsydiarności (pomocniczości), której sens polega na tym, że Wspólnota może ingerować w sprawy integracyjne wtedy, gdy poszczególne kraje nie są w stanie zrealizować celów samodzielnie⁷.

W art. 93 TWE przewidziano istotne ograniczenia co do zakresu harmonizacji podatkowej. Harmonizacja ta może być realizowana tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Przepisy w ramach tej harmonizacji uchwała Rada Europejska jednomyślnie na wniosek Komisji Europejskiej i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym. Pojęcie harmonizacji nie zostało w traktacie jednoznacznie sprecyzowane. Jego znaczenie ukształtowało się ostatecznie w sposób, który został zatwierdzony przez Radę na podstawie propozycji Komisji po przeprowadzeniu przez nią odpowiednich konsultacji. Kraje członkowskie musiały zaś w określonym czasie dostosować się do wymogów dyrektyw uchwalonych w ten sposób przez Radę. Z tych regulacji wynika wyraźne upoważnienie dla wymienionych instytucji do uczestnictwa w procesie harmonizacji podatków pośrednich⁸.

Harmonizacja bliższa ujednocnieniu podatków wymaga znalezienia „złotego środka”, który uwzględniłby odmienne interesy państw członkowskich Unii Europejskiej. Takie wyśrodkowanie stosowanych systemów podatkowych

⁷ L. Dorozik, J. Stanielewicz, B. Walczak, *System podatkowy Polski*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008, s. 142–144.

⁸ S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Wyd. Naukowe, <http://www.pte.pl>, s. 144–146.

wymusza między innymi redukcję podatków w krajach, w których są one relatywnie wysokie i podwyższanie na obszarach, gdzie są one stosunkowo niskie. W konsekwencji w pierwszej grupie państw można więc spodziewać się zmniejszenia wpływów budżetowych, a co za tym idzie ograniczenia funkcjonujących przywilejów socjalnych. Z drugiej strony podwyższanie podatków prowadzi także do zubożenia społeczeństwa, determinując zmniejszenie dochodu do dyspozycji oraz wzrost cen towarów i usług. W przypadku obu grup państw próby wprowadzenia zmian wywołałyby opór społeczny wyrażający niechęć do stawiania interesu wspólnotowego ponad interes narodowy⁹.

3. Podsumowanie

W artykule zaprezentowano, że harmonizacja opodatkowania stanowi nieodzowny warunek pełnej realizacji i dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego. W dotychczasowym procesie harmonizacji podatkowej w ramach UE, a przed jej ustanowieniem – w ramach Wspólnot Europejskich, stosowana była przede wszystkim zasada, że kwestie podatkowe należą do wyłącznej kompetencji krajów członkowskich. Stąd wymóg jednomyślności przy podejmowaniu decyzji przez Radę w tych kwestiach. Należy też podkreślić istotne znaczenie zasady subsydiarności (pomocniczości), powszechnie stosowanej w całym procesie integracyjnym. Polega ona na tym, że na szczeblu Wspólnoty działania mogą być podjęte tylko wówczas, gdy kraje członkowskie nie są w stanie same zrealizować zakładanych celów. Praktyka pokazuje, że harmonizacja podatków na obszarze Unii Europejskiej jest procesem budzącym wiele emocji i niezwykle skomplikowanym. W początkowym etapie dyskusji naukowej na temat warunków integracji, jak również praktycznych działań w celu stworzenia ugrupowania gospodarczego, ograniczały się do harmonizacji podatków pośrednich (tj. VAT, akcyza). Argumenty na rzecz harmonizacji zostały spotęgowane w tym sensie, że idea wspólnej polityki podatkowej została silnie wyeksponowana w Strategii Lizbońskiej¹⁰ oraz Europa 2020¹¹ jako warunek wzmocnienia pozycji

⁹ P. Kulawczuk, *Wpływ harmonizacji podatkowej z Unią Europejską na produkt krajowy brutto oraz konsumpcję w krajach Europy Środkowej*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006.

¹⁰ <http://eur-lex.europa.eu> (5.04.2012).

¹¹ http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm (7.04.2012).

konkurencyjnej UE w gospodarce światowej. Harmonizacja polityki podatkowej, przede wszystkim w zakresie podatków bezpośrednich, jest poważnym wyzwaniem teoretycznym i praktycznym. W artykule wyeksponowano argumenty za i przeciw harmonizacji. Trudności związane są między innymi z różnymi metodami (zależnie od kraju UE) obliczania wielkości dochodu do opodatkowania oraz kosztu uzyskania dochodu. Występuje też duże zróżnicowanie wysokości stawek podatkowych. Harmonizacja polityki w zakresie podatków bezpośrednich będzie długim i trudnym procesem, zostanie raczej wymuszona przez mechanizm rynkowy (konkurencję podatkową), niż będzie osiągnięta w wyniku konsensusu politycznego.

Literatura

- Czajkowska K., *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej*, <http://www.biznespartner.pl>.
- Makowicz B., *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, <http://www.ce.uw.edu.pl>.
- Dorozik L., Stanielewicz J., Walczak B., *System podatkowy Polski*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2008.
- Iwin-Garzyńska J., *Amortyzacja w polskim systemie podatkowym oraz w koncepcji CCCTB*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2011.
- Owsiak S., *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Wyd. Naukowe, <http://www.pte.pl>.
- Kulawczuk P., *Wpływ harmonizacji podatkowej z Unią Europejską na produkt krajowy brutto oraz konsumpcję w krajach Europy środkowej*, Wyd. Naukowe Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2006.
- <http://ec.europa.eu> (16.03.2012).
- <http://eur-lex.europa.eu> (5.04.2012).
- <http://money.pl> (20.03.2012).

TAX HARMONIZATION IN EU IN DAYS OF ECONOMIC CHANGES**Summary**

Tax harmonization in the European Union is connected with the concept of a common market to a large extent. In order to have a sense, this concept must be granted an equal law condition concerning each participant of the market. Because of the fact that the subjects compete mainly in prices, the factors influencing the prices should be similar in all the membership countries. The great importance of the principle of support, commonly used in the whole integration process, should be emphasized, as well. In the initial period of discussion concerning the conditions of integration, as well as the creation of economic group operations, they were limited to the harmonization of indirect taxes (i.e. VAT). The idea of the common tax policy has been exhibited in “The Lisbon Strategy” and “Europe 2020” as the condition of the reinforcement of a competitive position of the UE in the world economy. The policy of tax harmonization, first of all, in range of direct taxes, is a serious both theoretical and practical challenge. Among others, the difficulties are related to the different methods of scaling the largeness of revenues for taxation, the height of the tax rates and the cost of the revenue obtainment, in different countries of the UE. The achievement of these assumptions is possible through the analysis of the present condition of tax harmonization, the existing changes that took place in this range and work prospects over obtaining “the golden mean”.

Translated by Michał Piłatowski