

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

247

Finanse publiczne



pod redakcją
Jerzego Sokołowskiego
Michała Sosnowskiego
Arkadiusza Żabińskiego



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Teresa Famulska, Beata Filipiak, Tadeusz Juja, Andrzej Miszczuk,
Krystyna Piotrowska-Marczak, Marzanna Poniatowicz, Grażyna Wolska,
Urszula Zagóra-Jonszta

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek, Joanna Świrska-Korlub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Zespół

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-213-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Polski długi publiczny w latach 1991-2015	13
Arkadiusz Babczuk: Zadłużenie spółek komunalnych. Wybrane problemy..	24
Wiesława Cieślewicz: Zwolnienie podatkowe jako forma wspierania inwestycji – przypadek specjalnych stref ekonomicznych w Polsce	36
Agnieszka Cyburt: Uwarunkowania absorpcji funduszy Unii Europejskiej na przykładzie gmin województwa lubelskiego	46
Jolanta Gałuszka: Koncepcja ujednoczenia podatku w prawie Unii Europejskiej.....	60
Feliks Grądalski: Równowaga finansów publicznych w warunkach reparycyjnego systemu emerytalnego	70
Sylvia Grenda: Niejednoznaczność przepisów podatkowych i jej wpływ na przejrzystość systemu podatkowego w Polsce	79
Piotr Gut: Wybrane regulacje europejskie i krajowe mające przeciwdziałać nadużyciom w podatku VAT.....	90
Dagmara Hajdys: Procedura wyboru partnera prywatnego jako podstawowa determinanta zawarcia umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.....	100
Jarosław Hermaszewski: Problemy w ocenie skuteczności zarządzania jednostką samorządu terytorialnego – analiza porównawcza wybranych gmin	109
Małgorzata Magdalena Hybka: Podatkowa grupa kapitałowa na gruncie przepisów ustawy o podatku obrotowym w Niemczech	120
Maria Jastrzębska: System zarządzania ryzykiem w jednostce samorządu terytorialnego – zarys problemu	130
Danuta Kołodziejczyk: Subwencja wyrównawcza jako źródło wsparcia finansowego gmin w Polsce.....	139
Paweł Kowalik: Sposób obliczania potencjału podatkowego niemieckich gmin	151
Iwona Kowalska: Instrumenty finansowe wspierające ideę podwyższenia wieku emerytalnego w Polsce	161
Agnieszka Krzemińska: Ekonomiczna pozycja sektora samorządowego w systemie finansów publicznych w Polsce	170
Janusz Kudła: Zmiany struktury wpływów budżetowych w wybranych państwach Unii Europejskiej w latach 2008-2010	180
Piotr Laskowski: Budżet zadaniowy jako narzędzie realizacji strategii rozwoju jednostki samorządu terytorialnego	191

Sylvia Łęgowik-Świącik: Problemy wdrażania kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	202
Zofia Łękawa: Możliwości wykorzystania metody DEA do oceny wiarygodności ekonomicznej jednostki samorządu terytorialnego – przegląd badań i praktyczny aspekt zastosowania metody	210
Paweł Marszałek: Finansyzacja – problemy i kontrowersje	220
Magdalena Miszczuk: Deficyty i zadłużenie wybranych jednostek samorządu terytorialnego w świetle ograniczeń ustawowych	231
Ewelina Młodzik: Zarządzanie ryzykiem w świetle nowej ustawy o finansach publicznych	240
Jarosław Olejniczak: Wskaźnik podstawowych dochodów podatkowych na mieszkańca a poziom rozwoju gmin – na przykładzie województwa dolnośląskiego	249
Monika Pasternak-Malicka: Elektroniczne deklaracje jako dogodna forma rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych	260
Paweł Piątkowski: Strategie finansowania długu publicznego a ryzyko kryzysu walutowego	274
Krystyna Piotrowska-Marczak: Kierunki i skutki reformy finansów publicznych w Polsce od 2012 roku	283
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Zarządzanie finansami publicznymi poprzez dążenie do osiągnięcia nadwyżki budżetowej	292
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redystrybucyjna rola obciążeń finansowych osób fizycznych w latach 2008-2010	301
Piotr Ptak: Wydatkowa reguła dyscyplinująca a poprawa stanu finansów publicznych w Polsce	314
Joanna Rakowska: Statystyczne i praktyczne znaczenie środków unijnych dla gmin	325
Jarosław Skorwider: Możliwości kształtowania potencjału inwestycyjnego powiatów	336
Michał Sosnowski: Realizacja zasady sprawiedliwego opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych	346
Marcin Stępień: Klasyfikacja i pomiar wybranych kategorii ekonomicznych w aspekcie prawa bilansowego i podatkowego	359
Monika Szudy: Polityka fiskalna Hiszpanii w warunkach kryzysu ekonomicznego 2008+	367
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Emisja obligacji katastrofalnych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego jako źródło finansowania ryzyka katastrof	378
Monika Truszkowska-Kurstak: Problematyka zachowania wiarygodności sprawozdań finansowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle obowiązujących przepisów prawa – wybrane zagadnienia	390

Alina Walenia: Zasilanie finansowe z budżetu państwa a realizacja ustawowych zadań przez gminy Podkarpacia.....	401
Adam Wasilewski: Finansowe wsparcie Unii Europejskiej dla gminnych inwestycji infrastrukturalnych jako instrument polityki rozwoju pozarolniczej działalności gospodarczej na obszarach wiejskich.....	412
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Funkcjonowanie podatku VAT w opinii rolników indywidualnych oraz możliwości wprowadzenia podatku katastralnego w rolnictwie.....	421
Barbara Wieliczko: Stan finansów publicznych w Polsce a wsparcie rolnictwa.....	430
Dorota Wyszowska: Zdolność absorpcyjna jednostek samorządu terytorialnego w zakresie środków pomocowych UE (na przykładzie gmin województwa podlaskiego).....	440
Jolanta Zawora: Partnerstwo publiczno-prywatne jako forma finansowania inwestycji publicznych.....	449
Magdalena Ziolo: Inwestycje komunalne w aspekcie dobra publicznego i zdolności gmin do ich realizacji.....	459
Arkadiusz Żabiński: Instytucjonalne uwarunkowania wykorzystania uproszczonych form opodatkowania.....	470

Summaries

Grażyna Ancyparowicz, Miłosz Stanisławski: Public deficit in Poland from 1991 to 2015.....	23
Arkadiusz Babczuk: Municipal companies' debt. Selected problems.....	35
Wiesława Cieślewicz: Tax relief as a form of investment support – a case of special economic zones in Poland.....	45
Agnieszka Cyburt: Conditioning of absorption of the European Union funds on the example of communes of the Lubelskie Voivodeship.....	59
Jolanta Gałuszka: The concept of tax unification in the European Union law.....	69
Feliks Grądalski: Public finance equilibrium in defined benefit pension system.....	78
Sylwia Grenda: The ambiguity of tax regulations and its influence on the transparency of the Polish tax system.....	89
Piotr Gut: Selected European and Polish regulations to prevent value added tax abuse.....	99
Dagmara Hajdys: The procedure for selecting a private partner as a prerequisite for concluding a public-private partnership agreement.....	108
Jarosław Hermaszewski: Problems in the assessment of management effectiveness of local government units – comparative analysis of selected communities.....	119

Malgorzata Magdalena Hybka: VAT grouping in the provisions of the turnover tax law in Germany.....	129
Maria Jastrzębska: Risk management system in territorial self-government units – outline of the issue	138
Danuta Kołodziejczyk: Compensatory subsidies as a source of financial support for Polish communes	150
Paweł Kowalik: The method of calculating the amount of fiscal capacity of German municipalities.....	160
Iwona Kowalska: Financial instruments to support the idea of extending retirement age in Poland	169
Agnieszka Krzemińska: Local government sector economic position in the public finances in Poland	179
Janusz Kudła: Adjustment of general government revenues during the financial crisis 2008-2010.....	190
Piotr Laskowski: Assignment budgeting as a tool for implementing developmental strategies of local government units	201
Sylvia Łęgowik-Świącik: Problems with the implementation of management control in public finance sector.....	209
Zofia Łękawa: Potential applications of data envelopment analysis in the evaluation of economic credibility of a self-government entity – a review of research and a practical aspect of method’s application.....	219
Paweł Marszałek: Financialization – problems and controversies	230
Magdalena Miszczuk: Deficits and debt of selected self-government units in the light of statutory restrictions.....	239
Ewelina Młodzik: Risk management in the light of the act of public finance	248
Jarosław Olejniczak: Basic tax income per capita versus the level of development of municipalities – the example of Lower Silesian voivodeship..	259
Monika Pasternak-Malicka: E-filing as a convenient way to file personal income tax forms	273
Paweł Piątkowski: Strategies of financing of public debt and the risk of currency crisis	282
Krystyna Piotrowska-Marczak: Directions and effects of public finance reform in Poland from 2012.....	291
Krystyna Piotrowska-Marczak, Tomasz Uryszek, Aneta Tylman: Management of public finances in a way leading to the budgetary surplus	300
Marian Podstawka, Agnieszka Deresz: Redistribution function of personal financial charges in 2008-2010	313
Piotr Ptak: Disciplined spending rule and improvement of public finances position in Poland	324
Joanna Rakowska: Significance of EU funds for communes – budget aspects and authorities’ opinions.....	334
Jarosław Skorwider: Opportunities of creating the investment potential of rural counties	344

Michał Sosnowski: Implementation of the principle of fair taxation in the individual income tax	358
Marcin Stępień: Classification and measurement of some economic categories in the aspect of balance and tax law.....	366
Monika Szudy: Fiscal policy in Spain in the conditions of economic crisis 2008+	377
Michał Thlon, Piotr Podsiadło: Issue of catastrophic bonds in the range of Public Private Partnership as a source of disaster risk financing.....	389
Monika Truszkowska-Kurstak: Problems of maintaining credibility of independent public health care centres' financial reports in the light of law chosen issues.....	400
Alina Walenia: Financing from state budget and implementation of statutory tasks by Subcarpathian communes.....	411
Adam Wasilewski: EU financial support for communal infrastructural investments as a tool of development policy of non-agricultural economic activity in rural areas	420
Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc: Functioning of Value Added Tax in the opinion of individual farmers and the possibilities of cadastral tax implementation in agriculture	429
Barbara Wieliczko: Public finance in Poland vs. support for agriculture	439
Dorota Wyszowska: Self-government entities' absorption capacity of EU aid funds (Podlaskie Voivodeship communes – case study).....	448
Jolanta Zawora: Public-private partnership as a form of financing of public investment.....	458
Magdalena Ziolo: Municipal investments as a category of public goods and the ability of municipalities to undertake them	469
Arkadiusz Żabiński: Institutional conditioning of use lump-sum-based forms of taxation	481

Jolanta Gałuszka

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

KONCEPCJA UJEDNOLICENIA PODATKU W PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ

Streszczenie: Kryzys lat 2007-2009 w sposób szczególny potwierdził konieczność utrzymania zdrowych finansów publicznych, w tym właściwej dyscypliny w polityce finansowej państwa. Uwytknił również szczególną rolę obciążeń podatkowych w stabilizowaniu gospodarki oraz konsolidacji finansów publicznych. Unia walutowa stwarza zupełnie nowe otoczenie dla polityki fiskalnej. W szczególności zanika możliwość prowadzenia autonomicznej polityki pieniężnej, która jest jednym z podstawowych narzędzi wygładzania wahań cyklicznych. Oznacza to, że ciężar absorpcji szoków i łagodzenia wahań został przeniesiony na pozostałe narzędzia, w tym w dużej mierze na politykę fiskalną. Obecny kryzys gospodarczy ujawnił, że polityka fiskalna może stanowić cenny instrument funkcji stabilizacyjnej, zwłaszcza gdy standardowe kanały transmisji polityki monetarnej są mniej efektywne.

Słowa kluczowe: podatek, rynek wewnętrzny, konkurencja podatkowa.

1. Wstęp

Funkcjonowanie w ugrupowaniu ekonomiczno-społecznym, jakim jest Unia Europejska, wymaga respektowania określonych reguł i zasad. Jest to niezmiernie trudne, gdyż wymaga zrzeczenia się pewnej części suwerenności, co z kolei nie pozwala skutecznie operować wszystkimi dostępnymi instrumentami w celu wspierania i stymulowania rodzimej gospodarki. Określona grupa państw musi poddać się prawodawstwu, które w równej linii stawia państwa o bardzo dobrze rozwiniętych gospodarkach z tymi, które dopiero dążą do uzyskania stabilności gospodarczej i próbują wkroczyć na ścieżkę zrównoważonego wzrostu. Sprostanie konkurencji międzynarodowej nie tylko w ramach samej Unii, ale także w ujęciu globalnym wymaga określonych środków, które umiejętnie pozwolą wykorzystać potencjał danej gospodarki. W grupie takich instrumentów polityki finansowej szczególne miejsce zajmuje podatek. Specyfika tego instrumentu wynikająca z jego konstrukcji stanowić może o kondycji danej gospodarki, czyniąc z podatku koło zamachowe jej rozwoju. Stąd też przy rosnących aspiracjach ekonomicznych poszczególnych

państw, podyktowanych dużą dynamiką rozwoju technologicznego, zmianie ulegają dotychczasowe funkcje i rola państwa w gospodarce, w szczególności w dobie silnych wahań koniunkturalnych.

Technologiczna rewolucja weryfikuje nie tylko politykę ekonomiczną, ale przede wszystkim socjalną, co wiąże się z przerzucaniem odpowiedzialności na struktury państwowe, które muszą znaleźć wspólny mianownik dla rosnących wydatków publicznych i źródeł ich pokrycia. Powstaje zatem pytanie, jak zaprojektować system podatkowy, by nie nosił znamion fiskalnego, a jednocześnie na tyle konkurencyjny, by stanowił „wizytówkę” danego państwa na arenie międzynarodowej. Z pewnością takie rozwiązanie możemy znaleźć np. w Szwajcarii, która łączy wspomniane elementy w jedną, spójną całość. Szwajcaria nie należy jednak i prawdopodobnie nigdy nie będzie należeć do grona państw członkowskich Unii, a tym samym zachowa suwerenność rozwiązań fiskalnych. Z kolei Unia Europejska to zbiór państw o zdywersyfikowanych gospodarkach, bardzo rozbudowanych strukturach administracyjnych, oraz szerokim spektrum realizowanej polityki ekonomicznej i społecznej, który obejmuje także państwa w okresie przedakcesyjnym.

Aby państwa Unii mogły sprawnie funkcjonować jako całość – nie stanowiąc względem siebie konkurencji, i jednocześnie mogły oprzeć się konkurencji ze strony Chin, Indii czy USA, zachowując przy tym podstawowe założenia i cele, na których oparto koncepcję Wspólnot Europejskich – konieczne jest odpowiednie zaplecze finansowe. Jego trzonem może być podatek w swojej czystej formie, jako *tributo*, a także obciążenia parapodatkowe, stanowiące istotny element systemu fiskalnego państwa.

Idea podatku w UE jest bardzo istotna, ponieważ wyznacza granice konkurencji podatkowej¹ w niej samej, ale także na arenie międzynarodowej. Należy także podkreślić, iż w sytuacji, gdy mówimy o transferze środków z sektora prywatnego do publicznego, przy zachowaniu określonych struktur administracyjnych zarówno na poziomie państwa członkowskiego, jak i struktur unijnych, podatek to podstawowy instrumentem zapewniający ich egzystencję.

2. Założenia metodologiczne konstrukcji podatku w UE

Z historycznego punktu widzenia pierwotnie podatek stanowić miał całkowicie integralną i suwerenną część wewnętrznych ustawodawstw poszczególnych państw członkowskich. Sygnatariusze Traktatu Rzymskiego mieli przyjąć wspólne dla ugrupowania założenia ekonomiczno-polityczne, pozostawiając jednak swobodę kształ-

¹ Ch. Edwards, D.J. Mitchell, *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It*. Cato Institute, Washington 2008, s. 133.

towania konstrukcji systemu podatkowego, który miał odzwierciedlać wewnętrzne tradycje danego państwa². Z biegiem czasu ogół zagrożeń, który pociągał za sobą zindywidualizowany system podatkowy poszczególnych państw Wspólnoty, mógł zniweczyć realizację swobody przepływu kapitału, pracy, towarów i usług. Podjęto zatem próby objęcia prawem wspólnotowym kategorii podatku, wprowadzając zintegrowany system założeń unijnego systemu podatkowego.

Na terenie UE przyjęto formalną, tradycyjną klasyfikację rozróżniającą kategorie fiskalne: podatki, opłaty i składki. Należy jednak podkreślić, iż w niektórych przypadkach granica między czystym podatkiem a opłatą czy składką jest niewidoczna, co jest w pewnym stopniu uwarunkowane historyczną ewolucją opłaty, kształtującej wymiar tej kategorii dwubiegunowo. Opłata występuje zatem jako ekwiwalentne świadczenie lub jako transfer w postaci parapodatku (np. opłaty celne czy cło). W tej czy innej formie jest to wymiar fiskalny, który nosi znamiona obligatoryjnego, powszechnego, nie zawsze powiązanego ze świadczeniem ekwiwalentnym odpowiadającym wysokości uiszczonej kwoty³.

W myśl prawa unijnego koncepcja podatku nie jest wytworem dyskusji w kręgach uniwersyteckich ani efektem prób ustalenia określonych procedur czy wynikiem usystematyzowania pierwotnych systemów podatkowych, ale jest kwestią redystrybucji władzy podatkowej pomiędzy państwa członkowskie i instytucje unijne. Koncepcje podatków narodowych mogą rzucać światło na koncepcję podatku unijnego, ale w żadnym przypadku nie powinny go określać, choć zasadę tę próbuje się naruszyć w ramach unii fiskalnej. Unia fiskalna, która ma być remedium na kryzys, to również harmonizacja podatkowa. Jest ona przedmiotem negocjacji przywódców unijnych i zapewne obejmuje tylko pewne elementy klasycznej unii fiskalnej. Jedyńm konkretem docierającym do opinii publicznej jest mechanizm dyscyplinowania państw członkowskich, które przekraczają dozwolony deficyt budżetowy. Mechanizm ten trudno jednak nazwać unią fiskalną.

Koncepcja podatku unijnego nie doczekała się jednoznacznej formuły, która znalazłaby właściwe odzwierciedlenie w prawie UE. Dotychczasowe idee wskazują jedynie na jego funkcję fiskalną, która czy to bezpośrednio przez podatek, czy też w innej jego formie ma zapewnić określony dochód przy jednoczesnej realizacji założeń i celów. Należy jednak podkreślić, że dyrektywy Unii mogą wykorzystać termin podatku w różnych celach, nie łamiąc tym samym fundamentalnych podstaw funkcjonowania Wspólnoty, regulowanych zapisami traktatowymi. Stąd też Trybunał

² P.M. Herrera, *The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the EU Member States*, [w:] *The Concept of Tax* Edited by Bruno Peeters, European Association of Tax Law Professors EATLP International Tax Series, vol. 3, s. 210.

³ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1999, s. 27.

Sprawiedliwości Unii Europejskiej interpretuje koncepcję podatku w zależności od celów, które mają być realizowane w ramach pierwotnej ewentualnie wtórnej legislacji⁴, co kompletnie mija się z założeniami przyjętymi w ramach narodowych systemów podatkowych. Respektowana przez Trybunał Sprawiedliwości koncepcja podatku ogranicza się do narzędzia, które pozwoli na realizację dwóch fundamentalnych kwestii: po pierwsze zapewnić stosowanie prawa podatkowego w stały, jednokowy sposób, po drugie wzmocnić jego efektywność.

3. Legislacja UE a podatkowa suwerenność w stanowieniu prawa państw członkowskich

Nasuwa się pytanie, jaka jest możliwość wprowadzenia wspólnych zasad polityki podatkowej dla wszystkich państw członkowskich, przy jednoczesnej eliminacji albo przynajmniej ograniczeniu niektórych zjawisk, jak choćby konkurencja podatkowa⁵. Obecnie Unię tworzy 27 państw o zróżnicowanych uwarunkowaniach ekonomicznych, politycznych, społecznych, geograficznych, a nawet religijnych, czego nie należy lekceważyć, ponieważ związki religijne również znalazły swoje miejsce w systemie podatkowym. Należy też wziąć pod uwagę fakt, że do grona państw Unii kandyduje kolejne 9 państw, również charakteryzujących się określoną specyfiką, czego przykładem może być Turcja. Systemy podatkowe odzwierciedlają pewne tradycje, które na przestrzeni lat pozwoliły na przyjęcie właściwej polityki podatkowej, stanowiącej szczególne zaplecze finansów publicznych i określającej miejsce oraz rolę państwa w systemie społeczno-gospodarczym danego kraju. Dodatkowo pojawia się problem z definicyjnym ujęciem podatku. W państwach UE przyjmuje się różne ujęcia terminologiczne, które niejednokrotnie określają funkcje, do których realizacji powołana jest dana kategoria fiskalna, niekoniecznie w postaci czystego podatku, natomiast jej podstawy normatywne czynią z niej obciążenie równoznaczne z podatkiem. Sytuacja taka występuje np. w Niemczech⁶,

⁴ ECJ Judgment in case Gilly no. C-336/96 (I-2793) freedom of movement for persons curia.europa.eu.

⁵ Ch. Edwards, D.J. Mitchell, wyd. cyt., s. 186.

⁶ Podatek w niemieckim systemie podatkowym określany jest jako monetarny wkład podatnika, w ramach którego podatnik nic nie otrzymuje w zamian ewentualnie określony zakres dóbr publicznych. Prawo do nakładania podatku jest jednostronne i dotyczy: władzy publicznej na szczeblu centralnym (federacji) i lokalnym oraz kościoła. Podstawowa funkcja podatku sprowadza się do funkcji fiskalnej oraz obejmuje każdą osobę, która spełnia ustawowy obowiązek podatkowy. Natomiast kategoria obciążeń fiskalnych mieści się w bardzo szerokiej kategorii daniny (*Abgabe*), która poza podatkiem *sensu stricto* (*Steuer*) obejmuje także inne obligatoryjne tytuły fiskalne, ale nienazwane podatkiem, funkcjonujące pod takimi nazwami jak: *Gebühren*, *Beiträge* czy *Sonderabgaben*; Art. 3 *Abgabenordnung Steuern sind Geldeinstungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen en von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein*, [w:] J. Lang, K. Tipke, *Steuerecht*, Verlag, Kolonia 2002, s. 21-23.

Wielkiej Brytanii⁷, we Francji⁸, w Belgii⁹, Luksemburgu¹⁰ czy we Włoszech¹¹. Koncepcja podatku w prawodawstwie UE musiałaby przyjąć jednolite stanowisko co do definicji podatku oraz jego zakresu przedmiotowego, oddzielając go od świadczeń, które tylko z nazwy nie są podatkiem, ale w rzeczywistości odgrywają taką samą rolę jak podatek. Czy zatem alternatywą dla zintegrowanego systemu polityczno-ekonomicznego Unii może być adaptacja w rodzimych systemach podatkowych rozwiązań zgodnych z koncepcją podatku unijnego, przy założeniu, że granica między podatkiem a innymi kategoriami fiskalnymi jest niewidoczna.

Stanowisko doktryny definitywnie zaprzecza możliwości adaptacji 27 systemów podatkowych do koncepcji podatku unijnego z dwóch podstawowych powodów. Po pierwsze, dotychczasowe ustawodawstwo UE nie wypracowało takiej koncepcji,

⁷ Tamtejsze ustawodawstwo charakteryzuje podatek jako świadczenie obligatoryjne, nakładane przez organ rządowy w celach publicznych. Sprawa jednak znacząco się komplikuje w przypadku składek na ubezpieczenie społeczne, gdyż kategoria przymusowej składki nie funkcjonuje w prawie Wielkiej Brytanii; G. Morse, D. Williams, D. Salter, *Principle of the tax law*, Londyn 1996, s. 3.

⁸ Art. 34 francuskiej Konstytucji określa prawo państwa do ustalania zasad co do: podstawy opodatkowania, stawek oraz wprowadzania wszelkich obciążeń fiskalnych. Prawo to jednak odróżnia podatek od składki na ubezpieczenie społeczne oraz opłaty z uwagi na fakt świadczenia usług ze strony państwa. Literatura przedmiotu wskazuje w przypadku podatku na trzy charakterystyczne kwestie: obligatoryjność, zapewnienie dochodów oraz warunki płatności, które muszą uwzględniać zdolność podatnika do wywiązania się z zobowiązania podatkowego; L. Bernardi, P. Profeta, *Tax systems and tax reforms in Europe*, Routledge Taylor and Francis Group, Nowy Jork 2005, s. 100-101.

⁹ Według doktryny definicja wypracowana przez Belgijski Sąd Najwyższy najlepiej oddaje pojęcie podatku jako przymusowej płatności na rzecz państwa z racji funkcjonowania danego podmiotu w danej społeczności oraz uzyskującej z tego tytułu określone korzyści. Doktryna belgijska podkreśla jednak, iż współcześnie obciążenia fiskalne – poza realizacją wydatków rządowych – powinny także stanowić instrument szeroko rozumianej redystrybucji, przede wszystkim na cele ochrony zdrowia, ale także cele ekonomiczne i polityczne; M. Barassi, *The notion of the tax and the different types of taxes States*, [w:] *The Concept of Tax...*, s. 62.

¹⁰ Ustawodawstwo Luksemburga przewiduje szeroki zakres obciążeń fiskalnych. Są to podatki *sensu stricto* oraz świadczenia redystrybucyjne, obejmujące opłaty parafiskalne w postaci opłat, które niczym nie odbiegają od podatku. Z uwagi na niewystępowanie właściwego zdefiniowania przez legislację, czym tak naprawdę jest podatek, oraz brak granicy pomiędzy poszczególnymi kategoriami fiskalnymi pozwalającej na czysty i bezkolizyjny podział, doktryna belgijska wskazała cechy, którym powinien odpowiadać podatek. Jest to więc świadczenie obligatoryjne o charakterze definitywnym, w ramach którego nie ma możliwości uzyskania jakiegokolwiek świadczenia zwrotnego, zaprojektowany tak, by pokryć specyficzne wydatki państwa, realizując poza funkcją dochodową także cele natury ekonomicznej i społecznej, pobierany przez państwo na szczeblu centralnym i lokalnym; tamże, s. 62.

¹¹ W ramach włoskiego ustawodawstwa można znaleźć definicję ogólnego terminu obligatoryjnego świadczenia (*tributi*), które mieści się w szerokiej kategorii zwanej *prestazioni patrimoniali imposte*, obejmującego konstytucyjne świadczenia na rzecz władzy publicznej. Zgodnie z doktryną podatek (*imposta*) nakładany jest na obywateli bez możliwości uzyskania jakiegokolwiek świadczenia zwrotnego w związku z działalnością państwa na rzecz podatnika. Według doktryny prawo do nakładania i poboru obciążeń fiskalnych we Włoszech ma swoje konstytucyjne prawo w postaci art. 2 Konstytucji, w myśl którego partycypacja w wydatkach publicznych oparta jest na zasadzie solidarności oznaczającej, że każdy obywatel ma obowiązek czynnego udziału w solidarności politycznej, ekonomicznej i socjalnej; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Turyn 2003, s. 57-58.

mimo podejmowanych prób unifikacji, co ostatecznie skończyło się uregulowaniem tylko niektórych kategorii i to w wybiórczych płaszczyznach, pozostawiło jednak swobodę stanowienia prawa podatkowego na poziomie wewnętrznych legislacji. Wprowadzony został nawet podział na podatki zharmonizowane i niezharmonizowane. Po drugie, dyrektywy UE obligują sygnatariuszy do wprowadzenia jedynie ogólnych założeń i zaleceń w taki sposób, by systemy te nie odbiegały od siebie w sposób znaczący, pozostawiając swobodę i suwerenność w kształtowaniu polityki podatkowej choćby poprzez wysokość stawek, skal czy preferencji podatkowych.

Zatem załączki wspólnego podatku istnieją, ale są ograniczone wyjątkami i zastrzeżeniami. Przykładem takim może być Dyrektywa Rady 69/355/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, kilkakrotnie w zasadniczy sposób zmieniana¹².

Podatki od gromadzenia kapitału, czyli podatki kapitałowe (podatki naliczane od wkładów kapitałowych do spółek i przedsiębiorstw, opłata stemplowa od papierów wartościowych oraz podatek od działań restrukturyzacyjnych) – niezależnie od tego, są związane z podwyższeniem kapitału, czy nie – powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje zakłócające swobodny przepływ kapitału. To samo dotyczy innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak podatek kapitałowy i opłata stemplowa od papierów wartościowych. Konsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw, a zwłaszcza szkodliwe przy obecnej koniunkturze gospodarczej, w której istnieje potrzeba uznania wspierania inwestycji za nadrzędny priorytet.

W tej sytuacji najlepszym rozwiązaniem byłoby zniesienie podatku kapitałowego. Jednakże utrata przychodów wynikająca z natychmiastowego zastosowania takich środków jest nie do przyjęcia dla państw członkowskich, które obecnie stosują podatek kapitałowy. W związku z tym te państwa członkowskie powinny mieć możliwość dalszego nakładania podatku kapitałowego na wszystkie lub część przedmiotowych operacji, zakładając że w jednym i tym samym państwie członkowskim musi być stosowana jednolita stawka podatku. Państwo członkowskie, które podejmie decyzję o nienakładaniu podatku kapitałowego na wszystkie lub niektóre operacje objęte niniejszą dyrektywą, nie powinno mieć możliwości ponownego wprowadzenia takich podatków.

Koncepcja wewnętrznego rynku zakłada, że podatek od gromadzenia kapitału przez spółkę lub przedsiębiorstwo nie może być naliczany więcej niż jeden raz. W związku z tym, jeżeli państwo członkowskie posiadające prawo do nałożenia podatku nie nakłada podatku kapitałowego na niektóre lub wszystkie operacje objęte niniejszą dyrektywą, żadne inne państwo członkowskie nie może nałożyć podatku na te operacje. Należy utrzymać surowe warunki dotyczące sytuacji, w których państwa członkowskie w dalszym ciągu nakładają podatek kapitałowy, w szczególności w odniesieniu do zwolnień i obniżenia jego wymiaru. Oprócz podatku kapitałowego,

¹² europa.eu/scadplus/leg.

nie powinny być nakładane żadne inne podatki pośrednie od gromadzenia kapitału. Zwłaszcza nie powinna być nakładana opłata stemplowa od papierów wartościowych bez względu na ich pochodzenie oraz bez względu na to, czy reprezentują one kapitał własny spółki, czy kapitał pożyczkowy.

Ponieważ cele niniejszej dyrektywy nie mogą być w wystarczającym stopniu osiągnięte przez państwa członkowskie, Unia może podjąć działania zgodne z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym artykule dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów. Obowiązek transpozycji dyrektywy do prawa krajowego powinien ograniczyć się tylko do przepisów, które stanowią istotną zmianę w stosunku do poprzednich dyrektyw. Obowiązek transpozycji przepisów, które nie zostały zmienione, wynika z poprzednich dyrektyw. Z uwagi na niekorzystne skutki podatku kapitałowego Komisja Europejska powinna co trzy lata składać sprawozdania z funkcjonowania wspomnianej dyrektywy z myślą o zniesieniu tego podatku.

Dlatego w interesie rynku wewnętrznego leży ujednoczenie prawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, tak by w możliwie największym stopniu wyeliminować czynniki, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału. Należy podkreślić, iż zasady swobody przepływu kapitału, towarów, usług oraz osób z 1957 r., które połączyły większość państw Europy w jeden organizm ekonomiczno-polityczny, za sprawą dynamicznego rozwoju procesu internacjonalizacji obrotu stały się powszechnie realizowane w gospodarce globalnej.

O ile istnieją możliwości ogólnego uregulowania pewnych elementów poszczególnych kategorii podatkowych, to jednak jurysdykcją UE nie można objąć zasady zdolności podatnika do wywiązania się ze zobowiązań podatkowych, „podpiętej” w niektórych ustawodawstwach (niemieckim, hiszpańskim, włoskich, portugalskim) pod zasadę równości. Jest to niemożliwe, jej realizacja odbywa się przede wszystkim przez kształtowanie stawki podatkowej, systemu preferencji podatkowych, rozwiązań w zakresie skali podatkowej, decydując ostatecznie o kształcie całego systemu podatkowego. Dyrektywy Unii mają zatem na celu ochronę rynku wewnętrznego poprzez eliminację przeszkód, m.in. fiskalnych, które pozwolą zachować zasadę niedyskryminacji, unikania podwójnego opodatkowania, ochrony środowiska i swobody funkcjonowania rynku wewnętrznego Unii. Stąd też jurysdykcją UE objęto wszelkiego rodzaju obciążenia fiskalne, których działanie jest zbliżone do podatku, jak choćby cła (artykuł 25 ECT) czy opłaty o charakterze taryfowym, ponieważ zniekształcałyby wymianę handlową na terenie Unii. W przypadku celów sprawa okazała się prosta, gdyż prawo unijne pod termin podatku podciąga także cło, poza tym stosowanie celów wymaga określonej procedury, która swym zakresem obejmuje także kontrole¹³.

¹³ www.ec.europa.eu/taxation_customs/index_en/hlm; www.ec.europa.eu.int/eur-ex/en/lif/ind/en_analytical_index_02.html.

Ogół rozwiązań wspólnych dla wszystkich państw Unii dotyczy także podatku VAT, w myśl artykułów 93 oraz 94 ECT, które implikują pełną harmonizację w podatkach pośrednich. W odniesieniu do podatku VAT podstawą unijnej (specyficznej) koncepcji podatku jest Dyrektywa Szósta z 17 maja 1977 r. (nr 77/388/EWG), wskazująca na specyfikę wspólnotowych rozwiązań; jej podstawą miało być zachowanie neutralności. Z kolei Dyrektywa Pierwsza dotycząca podatku VAT obligowała do zachowania zasad zdrowej konkurencji na rynku wewnętrznym. Należy podkreślić, iż założenia wspólnotowych rozwiązań o ile są w pewnym stopniu możliwe do realizacji w przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, o tyle w odniesieniu osób fizycznych, które nie mają wpływu na ceny, trudno mówić o neutralności tego podatku, gdyż znacząco podwyższa on wartość towarów i usług¹⁴.

W przypadku opodatkowania bezpośredniego wpływ prawodawstwa Unii jest wciąż marginalny, chociaż znaczenie legislacji w tym obszarze nabiera coraz większego znaczenia. Różnice w konstrukcji podatku od dochodów, w szczególności w zakresie firm działających w kilku państwach członkowskich, w porównaniu z przedsiębiorstwami, których działalność ogranicza się tylko do rynku krajowego, mogą wywierać negatywny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Mimo wielu inicjatyw i prób harmonizacji podatków dochodowych od przedsiębiorstw, podejmowanych od lat 60. (m.in. raport komisji Neumarka z 1962 r., memoranda Komisji Europejskiej z 1967 i 1969 r., raport Rudinga z 1992 r.), przepisy dotyczące podatków dochodowych są zharmonizowane w niewielkim stopniu. Dorobek prawny UE w dziedzinie podatków dochodowych od przedsiębiorstw ogranicza się do kilku aktów prawnych, regulujących wybrane aspekty związane z przeszkodami o charakterze podatkowym, jakie napotykają podmioty prowadzące działalność gospodarczą w dwóch (lub więcej) państwach członkowskich. Są to przede wszystkim: Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich; Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich; Konwencja Arbitrażowa 90/436/EWG w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych; Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich. Stanowisko w sprawie wspólnego opodatkowania zajmował także ETS (obecnie TSUE), nakazując wprowadzenie zmian w wewnętrznej legislacji danego państwa. Z taką sytuacją spotkała się m.in. Hiszpania, która musiała zmienić zasady opodatkowania rezydentów poza granicami kraju w myśl zasady eliminującej podwójne opodatkowanie dochodów rezydentów.

¹⁴ www.eur-lex.europa.eu.

4. Zakończenie

Presja międzynarodowego otoczenia, wymuszającego zmiany w systemach finansów publicznych państw na całym świecie, powoduje, że stabilne i solidne źródła dochodów podatkowych mogą zostać zakłócone przez intensyfikację konkurencji podatkowej. Państwa, które dotąd chroniły swoją suwerenność w polityce fiskalnej, bardziej niż kiedykolwiek są otwarte na współpracę międzynarodową w tym obszarze. Unia fiskalna, która ma być remedium na kryzys, to także dalsza harmonizacja podatkowa. Klasyczna unia fiskalna polega na przekazaniu organom unijnym kompetencji w zakresie poboru podatków i wydatkowaniu wpływów z nich pochodzących. Jest to bardzo wysoki poziom integracji.

Wydaje się mało prawdopodobne, by państwa Unii Europejskiej pozbyłyby się – na rzecz organów wspólnotowych – swoich kompetencji fiskalnych, stanowiących istotny element suwerenności państwowej. Unia fiskalna, która jest przedmiotem negocjacji przywódców unijnych, zapewne obejmie jedynie pewne elementy klasycznej unii fiskalnej. Jedynym konkretnym ustaleniem, które dociera do opinii publicznej, jest mechanizm dyscyplinowania państw członkowskich przekraczających dozwolony deficyt budżetowy. Mechanizm taki trudno jednak nazwać unią fiskalną.

Polityka podatkowa jest tak specyficzna, że wprowadzenie wspólnych rozwiązań dla wszystkich państw wchodzących w skład UE wydaje się niemożliwe. Niemniej jednak koncepcja wspólnotowego podatku jest przedmiotem ciągłego zainteresowania, zwłaszcza w kręgach politycznych, dla których właściwa i powszechnie zaaprobowana konstrukcja podatku może być kluczem do sukcesu gospodarczego danego kraju, a także sukcesu polityków, którzy sprostałiby wymogom rynku i oczekiwaniom społeczeństwa. Problem polega jednak na tym, iż kreacja rozwiązań fiskalnych przychylnych rozwojowi gospodarczemu nie zawsze idzie w parze z polityką fiskalną państwa. Znalezienie równowagi w tej kwestii jest niezwykle ważne i o ile kryteria konwergencji umożliwiają odstępstwo dopuszczające deficyt budżetowy, o tyle trudniejsza do zmiany okazuje się struktura wydatków.

Rozbieżności w zakresie opodatkowania na terytorium Unii stają się swego rodzaju klinem w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi, zakłócając procesy integracyjne. Podejmowane są więc próby konwergencji polityki podatkowej, która być może będzie finalnym komponentem szoków asymetrycznych, którym państwa Unii będą musiały sprostać. W strukturach decyzyjnych Wspólnoty toczy się dyskusja na temat koncepcji podatku unijnego, koncentrująca się obecnie na podatku od przedsiębiorstw oraz podatku od transakcji finansowych. Jednak specyfika podatku oznacza możliwość wprowadzenia rozbudowanego systemu preferencji podatkowych w postaci ulg i zwolnień podatkowych, nadal naruszając koncepcję ujednolicenia rozwiązań podatkowych w ramach UE. Kwestie polityki podatkowej są trudne są do rozwiązania na poziomie danego państwa, a co dopiero na poziomie unijnych struktur administracyjnych. Dalsze próby unifikacji czy, w bardziej dyplomatycznej formie, harmonizacji w obszarze polityki podatkowej mogą skutecznie podważyć fundamenty stabilności Unii jako organizacji o najbardziej zaawansowa-

nych formach współpracy ekonomicznej i politycznej. Tezę tę można oprzeć na przykładzie Niemiec, gdzie wprowadzono składkę solidarnościową, z której finansowana jest część wschodnich landów. Niby nie podatek, a jednak zasada solidarności i równości nie znalazła aprobaty w postaci dodatkowego obciążenia fiskalnego. Ten brak solidarności uwidacznia się także na poziomie unijnym w trakcie procedury budżetowej ze strony tzw. płatników netto, którzy w coraz mniejszym stopniu chcą finansować rozwój słabszych ekonomicznie państw.

Literatura

- Barassi M., *The notion of the tax and the different types of taxes States*, [w:] *The Concept of Tax Edited*, B. Peeters, European Association of Tax Law Professors EATLP International Tax Series, vol. 3.
- Bernardi L., Profeta P., *Tax systems and tax reforms in Europe*, Routledge Taylor and Francis Group, Nowy Jork 2005.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 1999.
- ECJ Judgment in case Gilly no. C-336/96 (I-2793). Freedom of movement for persons, www.curia.europa.eu.
- Edwards Ch., Mitchell D.J., *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and The Battle to Defend It*. Cato Institute, Waszyngton 2008.
- Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Turyn 2003.
- Guide to Spanish Tax Law Research, www.uv.es/SpanishTLRG.pdf.
- Herrera P.M., *The restrictive impact of the principles of EU law on tax sovereignty and the concept of tax in the EU Member States*, [w:] *The Concept of Tax*, B. Peeters, European Association of Tax Law Professors EATLP International Tax Series, vol. 3.
- Lang J., Tipke K., *Steuernrecht*, Verlag, Kolonia 2002.
- Morse G., Williams D., Salter D., *Principle of the tax law*, Londyn 1996.
- www.ec.europa.eu/taxation_customs/index_en/hlm.
- www.ec.europa.eu.int/eur-ex/en/lif/ind/en_analytical_index_02.html.
- www.eur-lex.europa.eu.

THE CONCEPT OF TAX UNIFICATION IN THE EUROPEAN UNION LAW

Summary: Tax harmonisation refers to the coordination of the taxation systems of European Union member states for the purpose of preventing any national tax measures that could have a negative effect on the functioning of the common market – that is to say, on the free movement of goods, services and capital, and that could distort competition. The European Union has adopted a number of separate directives concerning the harmonisation of taxes, and a certain minimum of tax harmonisation has been achieved. The last enlargement of the EU additionally deepened tax differences in the Union. Thus, in spite of the introduction of a common market and economic and monetary union, there is still no genuinely common tax policy in the EU. That is why probably it will be very difficult to implement the European concept of tax.

Keywords: tax, internal market, tax competition.