

Polityka podatkowa Unii Europejskiej

Piotr WENSIERSKI

Wstęp

Ustalanie i pobór podatków należy do elementarnych kompetencji każdego państwa, a ich moc gospodarczą i funkcję polityczną zapewnia ustawodawstwo wewnętrzne.

Rola podatków w szerszym kontekście powoduje, iż państwa członkowskie wyjątkowo niechętnie godzą się na rezygnację ze swoich kompetencji, czego wymaga od nich Unia Europejska, która konsekwentnie realizuje art. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹. Zgodnie z jego treścią, zadaniem Unii jest realizacja tworzenia wspólnego rynku wewnętrznego. Zadanie to wymaga możliwie jak najlepszego ujednoczenia przepisów podatkowych. Ewentualne różnice w tym sektorze mogą doprowadzić do wielu problemów i nieporozumień, tak na płaszczyźnie politycznej, jak i gospodarczej. Dlatego uzasadniony jest wspólny system opodatkowania, który nie tylko złagodzi, ale także zlikwiduje niedogodności wynikające z rozbieżności w tej sprawie. W dziedzinie podatków pośrednich zadania te konkretyzuje art. 93 Traktatu².

1. Historia i motywy harmonizacji opodatkowania

Zwróćmy zatem uwagę na dyrektywy podatkowe Unii Europejskiej. Dyrektywa jest aktem prawa pochodnego, na podstawie którego prawodawcy państw członkowskich zostają zobowiązani do wprowadzenia określonych regulacji prawnych, służących osiągnięciu wskazanego dyrektywą celu. Dyrektywy w wielu kwestiach pozostawiają krajom członkowskim znaczną swobodę wyboru rozwiązań z zastrzeżeniem, że cel musi być osiągnięty³.

Podatki w Unii można podzielić na podatki bezpośrednie i pośrednie. Jedynie podatki pośrednie zostały zharmonizowane, natomiast podatki bezpośrednie są zróżnicowane w poszczególnych krajach członkowskich.

Stawka podstawowa (ang. *standard rate*) podatku VAT nie może być niższa niż 15%, nie ma natomiast ustalonej górnej granicy (obecnie najwyższa stawka w Unii to 25%). Dodatkowo, każdy kraj członkowski może zastosować tylko jedną

¹ Z Brodecki, M. Drobysz, S. Majkowska, *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002, s. 133.

² Tamże, s. 268.

³ J. Wyścılık, *Reforma systemów podatkowych krajów członkowskich OECD i Unii Europejskiej oraz ich harmonizacja*, Wyd. Videograf II, Katowice 2000, s. 49.

stawkę obniżoną (*reduced rate*) w stosunku do stawki podstawowej. Stawka zerowa (*zero rate*) może być stosowana jedynie do dostaw wewnątrzspółnotowych oraz eksportu towarów do krajów trzecich (nie będącymi członkami UE). Obecnie kraje członkowskie, zgodnie z wynegocjowanymi warunkami, mogą stosować stawkę przejściową (*parking rate*). Dla przykładu w Polsce taką stawką przejściową jest obniżona stawka 7% oraz stawka 3% dla nieprzetworzonych produktów rolnych.

Najważniejszy cel przyświecający krajom członkowskim w działalności zmierzającej do ujednoczenia systemu podatkowego na terenie Wspólnoty jest zapewnienie neutralności podatków w handlu między tymi krajami oraz zniesienie między nimi granic podatkowych.

W Traktacie ustanawiającym EWG zostało zawarte wskazanie, by Komisja rozważyła możliwość zharmonizowania obowiązujących w krajach członkowskich przepisów dotyczących podatków obrotowych i akcyzowych. Przyczyną takiego wskazania była możliwość wystąpienia ryzyka zastąpienia ceł, które w obrocie między krajami Wspólnoty zostały zniesione już w początkowym okresie integracji rodzajem podatku obrotowego.

Początki działalności harmonizacyjnej były trudne. Przypomnijmy, pięć na sześć krajów, które w 1958 r. ustanowiły EWG, stosowało podatki o charakterze kumulacyjnym. Podatek taki był nakładany na każdą fazę produkcji i obrotu, w której następowała sprzedaż z jednej firmy do drugiej (surowców, półproduktów, komponentów, wyrobów gotowych). Sama istota podatku kumulacyjnego sprowadza się do tego, że naliczany jest on od wartości zawierającej podatek naliczany w poprzednich fazach obrotu. Co to w konsekwencji oznacza, otóż część obliczonego tak obciążenia podatkowego jest podatkiem od podatku, co odpowiednio podwyższa cenę.

Przez wzgląd na wysoki stopień złożoności sposobu naliczania i kontrolowania kumulacyjnego podatku obrotowego pojawił się problem, jakie obciążenia powinny być zastosowane do towarów importowanych oraz do zwrotu podatku eksporterom. Wcześniej w Traktacie Rzymskim zawarto postanowienie (art. 97, obecnie uchylony) zezwalające krajom stosującym kumulacyjny, wielofazowy podatek obrotowy na obciążenie towarów importowanych według wyliczone przez siebie stawki średniej. Mankamentem był brak definicji stawki. Zabroniono jednocześnie takich stawek średnich, których zastosowanie spowodowałoby, że import z innych krajów członkowskich byłby obciążony w większym stopniu niż towary krajowe, bądź też zwroty podatku eksportom, sprzedającym swe towary do innych krajów Unii, były większe, niż wynikałoby to z zasad stosowanych w kraju eksportera w odniesieniu do podatku obrotowego. Właśnie doprowadzenie do przestrzegania tej zasady okazało się trudnym do wykonania. Dlaczego sprawdzenie, jakie jest rzeczywiste obciążenie podatkowe towarów w poszczególnych krajach stosujących wielofazowy, kumulacyjny podatek obrotowy, wymagałoby to monitorowania wszystkich faz wytwarzania i obrotu każdego odrębnego towaru.

Nie można było stwierdzić, czy poszczególne kraje nie dyskryminują importu z innych krajów członkowskich i czy nie zapewniają swym eksporterom

preferencji niezgodnych z zasadami wspólnego rynku. Ta niezręczność spowodowała przyjęcie przez Komisję na początku lat siedemdziesiątych poglądu, że powinno być zastosowane radykalne rozwiązanie polegające na zastąpieniu wielofazowych, kumulacyjnych podatków obrotowych, takim podatkiem obrotowym, który nie byłby sprzeczny z ideą wspólnego rynku. Takim podatkiem miał być podatek od wartości dodanej (*Value Added Tax*), czyli podatek obrotowy o charakterze niekumulacyjnym.

Trzeba przyznać, że jest to podatek neutralny, jeśli chodzi o kształtowanie strumieni handlu między krajami członkowskimi. Istotne jest też to, iż nie powoduje on preferencji dla podmiotów odznaczających się integracją pionową, kosztem małych i średnich przedsiębiorstw oraz stwarza łatwe możliwości kontrolowania prawidłowości obciążania podatkiem importu oraz dokonywania zwrotów podatku eksporterom, umożliwiając w ten sposób stosowanie zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia. Podatek ten może obejmować więcej niż jedną stawkę w celu uwzględnienia preferencji społecznych⁴.

Początkowo podatek VAT występował tylko we Francji. Biorąc pod uwagę wnioski płynące m.in. ze specjalnego raportu przygotowanego na jej zamówienie, a opublikowanego w 1963 r. przez tzw. Komitet Neumarka. Komisja zaakceptowała i udzieliła rekomendacji by wprowadzić ten podatek we wszystkich krajach Wspólnoty Europejskiej.

2. Wspólny system VAT – sześć Dyrektyw

Kluczowe znaczenie przy wprowadzaniu wspólnego dla wszystkich krajów członkowskich systemu VAT miało sześć dyrektyw, wydanych przez Radę w okresie 1967–1977. I tak, działając na podstawie propozycji Komisji, 11 kwietnia 1967 r. Rada zaakceptowała Pierwszą i Drugą Dyrektywę w sprawie harmonizacji ustawodawstwa krajów członkowskich dotyczącego podatków obrotowych. Wprowadzały one obowiązek dla krajów członkowskich do zastąpienia najpóźniej do 1 stycznia 1977 r. ich indywidualnych podatków obrotowych nowym podatkiem od wartości dodanej – oraz, co za tym idzie, wprowadzenia do swego ustawodawstwa stosownych zmian.

Przyjmuje się między innymi, że dyrektywy te stanowią podstawy do ustanowienia wspólnego systemu podatku od tzw. wartości dodanej. System ten został wprowadzony do krajów – członków Unii.

Stosownie do ww. dyrektyw, VAT jest powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, który obciąża sprzedaż towarów i usług. Jest on być pobierany w każdej fazie produkcji i obrotu od wartości dodanej w tej fazie. Podstawowa różnica, jaka występuje między VAT a wielofazowym kumulacyjnym podatkiem obrotowym to fakt, że VAT jest podatkiem proporcjonalnym w stosunku do ceny. Jest zatem bez znaczenia, ile transakcji poprzedziło ostateczną sprzedaż towaru finalnemu konsumentowi. Wysokość obciążenia podatkiem od wartości dodanej

⁴ Por. na temat jw.

nie jest uzależniona od liczby przedsiębiorstw zaangażowanych w proces wytwarzania i dystrybucji towaru.

Drugą ważną różnicą jest to, że nie występuje tu „podatek od podatku”, ponieważ podstawą opodatkowania w każdej fazie jest wartość netto, czyli wartość towaru, która nie zawiera podatku naliczonego w poprzednich fazach. Podatek powstający w danej fazie, stanowi rezultat zastosowania obowiązującej dla danego towaru stawki tylko do wartości, która została dodana w tej konkretnej fazie. Kwota jaką sprzedawca jest zobowiązany zapłacić urzędowi skarbowemu obliczana jest poprzez pomnożenie przez obowiązującą stawkę całej wartości netto towaru sprzedanego, obejmującą także wartość dodaną na aktualnym etapie obrotu. Otrzymuje się w ten sposób łączną kwotę podatku, która obciąża dany produkt lub usługę, licząc od początku obrotu i uwzględniając ten etap obrotu, który został ostatnio dokonany (cały proces obrotu zakończy się po sprzedaży towaru finalnemu konsumentowi). Dalej, od tak otrzymanej kwoty należy odjąć podatek, którym dany towar został obciążony w poprzednich etapach, a który powinien figurować w dokumencie będącym dowodem zakupu (najczęściej jest nim faktura).

Wyżej omawiane dwie dyrektywy stworzyły jedynie ogólne ramy funkcjonowania VAT. Kraje członkowskie otrzymały bowiem swobodę definiowania podstawy opodatkowania tym podatkiem oraz wysokością stawek podatkowych.

W związku z podjęciem w 1970 r. przez Radę decyzji o ustanowieniu systemu zasobów własnych Wspólnot w celu zapewnienia finansowania budżetu ogólnego pojawiła się konieczność podjęcia dalszych działań zmierzających do ujednoczenia podatku VAT. Poza dochodami z ceł i opłat rolnych, w skład systemu miała wchodzić część wpływów z tytułu VAT pozyskiwanych przez kraje członkowskie. Do budżetu ogólnego miał być przekazywany określony odsetek (nie więcej niż 1%) od zharmonizowanej podstawy opodatkowania tym podatkiem, czyli od łącznego obrotu netto towarami i usługami podlegającymi opodatkowaniu.

Dopiero szósta dyrektywa, przyjęta przez Radę 17.05.1977 r. stworzyła praktyczne szanse zharmonizowania zasad ustalania podstawy opodatkowania VAT. Dyrektywa ta (szósta), określiła zasady umożliwiające zdefiniowanie zakresu podatku oraz sposób obliczenia zobowiązania podatkowego. Sprecyzowano w niej pojęcia czynności podlegających opodatkowaniu, zarówno w odniesieniu do sprzedaży towarów, jak i usług, podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym, zasad stosowania stawek podatkowych, uwzględniania zasady stosowania zwolnień podatkowych. Przyjęto także, że opodatkowaniu VAT podlega sprzedaż towarów oraz świadczenie usług na terytorium danego kraju członkowskiego przez podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT, jak również import towarów.

Należy też zwrócić uwagę, że istotnym postanowieniem omawianej dyrektywy było stwierdzenie, że podatnikami VAT są wszelkie osoby, które w sposób niezależny prowadzą wszelką działalność gospodarczą, obejmującą produkcję, handel oraz świadczenie usług, bez względu na to, czy jest to działalność nastawiona na zysk, czy na realizację innych celów.

Określone zostały także specyficzne zasady opodatkowania małych przedsiębiorstw, rolnictwa oraz biur podróży oraz wskazane zostały podstawowe zwolnienia z opodatkowania. Warto też podkreślić, że przyjęto zasadę, że zwolnieniu z opodatkowania VAT podlega m.in. działalność realizowana w interesie publicznym (w tym usługi edukacyjne, socjalne, pocztowe i kulturalne). Zwolnienia zastosowano także do niektórych specyficznych usług komercyjnych (w tym usług bankowych i ubezpieczeniowych). Powyższe działania doprowadziły w rezultacie do zastosowania przez wszystkie kraje członkowskie jednolitego sposobu ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT. W 1979 r. VAT stał się źródłem dochodów budżetu ogólnego Wspólnot⁵.

3. Zakończenie budowy jednolitego rynku europejskiego

Podjęcie dalszych kroków w zakresie harmonizacji VAT spowodowała konieczność zakończenia w 1992 r. budowy jednolitego rynku wewnętrznego, które miało z założenia być obszarem bez granic wewnętrznych. Do tego czasu system VAT funkcjonujący w krajach Wspólnoty wymagał utrzymywania kontroli towarów przekraczających granice między krajami członkowskimi. Było to spowodowane odmiennym sposobem traktowania sprzedaży realizowanej w obrocie wewnątrz kraju od eksportu. Produkty eksportowane były całkowicie zwolnione z VAT. Opodatkowanie podatkiem VAT następowało dopiero po przekroczeniu granicy, w kraju przeznaczenia, co wiązało się z tym, iż wpływy z tytułu tego podatku trafiały do budżetu kraju finalnego konsumenta. Jedynym sposobem na uniknięcie sytuacji, w której zobowiązanie importera z tytułu VAT nie zostałyby uregulowane (dotyczyło to również towarów eksportowych, korzystających ze zwolnień) było:

- a) stosowanie przez kraje członkowskie dwóch stawek podatkowych, mieszczących się w określonym przedziale, z których jedna dotyczyłaby większości towarów i usług oraz drugiej w odniesieniu tylko do niektórych towarów;
- b) zastąpienie obowiązku zapłaty VAT w kraju importera przy odprawie towarów na granicy obowiązkiem zapłaty wewnątrz kraju pochodzenia towaru, co oznaczałoby, po pierwsze, że eksport do innego kraju Wspólnoty byłby obciążony podatkiem VAT według stawek obowiązujących w kraju eksportera, a po drugie, że przestałaby być stosowana stawka zero w tym eksporcie;
- c) wprowadzenie obowiązku odrębnego ewidencjonowania oraz systemu kontroli sprzedaży krajowej, eksportu do krajów trzecich;
- d) ustanowienie mechanizmu rozliczeniowego umożliwiającego dystrybucję wpływów z tytułu VAT między kraje członkowskie.

⁵ B. Bidzińska-Jakubowska, *Unia Europejska: instytucje, porządek prawny, polityki wspólnot, integracja Polski z UE*, Wyd. Uniwersytet Opolski, Opole 2000, s. 94.

W celu stworzenia wspólnego systemu VAT opartego na powyższych zasadach należało dokonać przede wszystkim znacznego zredukowania istniejących różnic w stawkach tego podatku, stosowanych przez poszczególne kraje, a także w zasadach stosowania zwolnień. Z wyżej wymienionych powodów zaproponowane przez Komisję podejście nie zostało zaakceptowane przez Radę. Jej zdaniem niemożliwe było wówczas spełnienie warunków, które pozwoliłyby zagwarantować w praktyce zasadę opodatkowania w kraju pochodzenia towaru. Została zatem przyjęta zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia z założeniem, że ma ona obowiązywać przejściowo, w ramach tymczasowego systemu VAT (*transitional system*), do czasu wprowadzenia ostatecznego systemu (*definitive system*), jakim byłoby zastosowanie zasady opodatkowania w kraju pochodzenia. Zastosowanie takiego rozwiązania oznaczałoby, istnienie w ramach Wspólnoty systemu podatkowego podobnego do występującego w pojedynczym kraju. W takim kraju handel między jego poszczególnymi regionami odbywa się według zasady opodatkowania w regionie pochodzenia towaru. Ponieważ w pojedynczym kraju jest na ogół jednolity system podatkowy, nawet jeśli występują jakieś niewielkie różnice w stawkach stosowanych przez poszczególne jednostki administracyjne, to nie powstaje problem różnic w podatkach między regionami. Zasada ta nie podważa konkurencyjności żadnego z regionów kraju. Podatki stosowane przez kraje Wspólnoty, by znalazły się one w sytuacji analogicznej do tych regionów, nie powinny się od siebie zbyt różnić. Tylko wtedy możliwe jest bezproblemowe zastosowanie zasady opodatkowania w kraju pochodzenia. W okresie, gdy na początku lat dziewięćdziesiątych finalizowano proces tworzenia jednolitego rynku wewnętrznego nie możliwe okazało się ustanowienie systemu opierającego się na zasadzie opodatkowania w kraju pochodzenia. Podstawowym powodem były znaczne różnice w przepisach dotyczących VAT występujące między krajami Wspólnoty. Dlatego kontynuowano kształtowanie tymczasowego systemu VAT, tak by można było znieść kontrole graniczne, a w rezultacie granice podatkowe dzielące kraje członkowskie.

W grudniu 1991 r. Rada w ramach kształtowania tego tymczasowego systemu zaakceptowała dyrektywę zawierającą poprawki do Szóstej Dyrektywy, a umożliwiające zniesienie granic podatkowych (fiskalnych) w obrębie Wspólnoty. Zamiast pojęcia „eksport” i „import” w odniesieniu do handlu wewnątrzunijnego, wprowadzono określenia „zwolnienie dla dostaw wewnątrzunijnych” oraz „wewnątrzunijne nabycie towarów”.

W październiku 1992 r. uchwalona została dyrektywa w sprawie zbliżenia stawek VAT stosowanych przez kraje członkowskie. Zobowiązała ona te kraje do stosowania tzw. stawki standardowej, inaczej normalnej, w wysokości nie niższej niż 15 proc. Istnieje także możliwość stosowania oprócz stawki normalnej, jednej lub dwóch stawek obniżonych (inaczej zredukowanych), nie niższych niż 5%. Stawki te mogą mieć jednak zastosowanie tylko do niektórych dóbr i usług o charakterze socjalnym lub kulturalnym. Chodzi tu m.in. o żywność, lekarstwa, książki, gazety i czasopisma, usługi transportu pasażerskiego. Przyjęto, że stosowanie stawki podatkowej w wysokości zero %, jak również innych stawek,

niższych od 5%, może być dopuszczalne przejściowo. Zasady przyjęte odnośnie kształtowania stawek VAT uwzględniają odrębne preferencje krajów członkowskich w tym zakresie. Zrezygnowano z ujednoczenia stawek, gdyż oznaczałoby ono faktycznie wzrost cen w krajach stosujących niskie stawki, a w krajach mających wysokie stawki, spadek dochodów budżetowych. Inne podejście uniemożliwiłoby wypracowanie wspólnych zasad dotyczących kształtowania wysokości stawek.. Różnice w stawkach rzędu 5%, generalnie uznaje się za dopuszczalne i niezagrażające powstaniem masowego zjawiska w postaci zakupów przygranicznych, czy też specyficznej „turystyki zakupowej”. Wzięte tu zostały pod uwagę m.in. doświadczenia Stanów Zjednoczonych, które wprowadziły nie stosując VAT, ale poszczególne stany mają prawo stosowania różnych stawek podatku obrotowego, a mimo to handel między nimi odbywa się bez kontroli na granicach stanowych.

Także w Unii przyjęto założenie, że nie jest konieczne ujednoczenie stawek obowiązujących we wszystkich krajach członkowskich, choć w praktyce okazało się, że w przypadku stawki standardowej różnica między najwyższym i najniższym poziomem wynosi aż 10%. Istotne różnice występują również w odniesieniu do grup towarowych, których dotyczą stawki zredukowane.

Szósta Dyrektywa zobowiązuje Komisję do regularnego publikowania raportów przedstawiających stosowanie stawek zredukowanych. Stawki zredukowane oraz bardzo zredukowane mogą występować w odniesieniu do:

- a) towarów i usług wymienionych w Aneksie H do Szóstej Dyrektywy,
- b) dostaw elektryczności oraz gazu (art. 12 ust. 3 lit. b) Szóstej Dyrektywy,
- c) towarów i usług nie wymienionych w Aneksie H, na podstawie zwolnień oraz derogacji dokonanych na podstawie art. 28 ust. 2 Szóstej Dyrektywy, które mogą być utrzymane do czasu ustanowienia definitywnego systemu VAT; niektóre kraje (m.in. Portugalia i Austria) mają derogacje o charakterze przejściowym,
- d) niektórych usług określanych jako pracochłonne, wymienionych w aneksie K do Szóstej Dyrektywy (są to m.in. drobne naprawy rowerów, butów, odzieży, mycie okien, usługi fryzjerskie). Ich preferencyjne traktowanie wprowadzone zostało na podstawie dyrektywy z 1999/85/WE, tytułem eksperymentu i miało obowiązywać do końca 2002 r. W grudniu 2002 r. Rada zdecydowała o przedłużeniu na kolejny rok (do 1 grudnia 2003 r.) obowiązywania tego traktowania w odniesieniu do niektórych usług pracochłonnych. Celem tego eksperymentu było przetestowanie wpływu, jaki redukcja stawek może mieć na tworzenie nowych miejsc pracy i zwalczanie szarej strefy.

W raporcie dotyczącym stawek zredukowanych, przedstawionym przez Komisję w 2001 r., stwierdzono, że kraje UE dość często występowały z różnymi wnioskami w sprawie rozszerzenia listy towarów i usług określonej w Aneksie H do Szóstej Dyrektywy. Komisja, generalnie odnosiła się do tych wniosków odmownie, uznając, że konieczne jest wypracowanie nowego systemu, w którym zasady kształtowania stawek powinny zostać uproszczone i ujednoczone. Komisja

wskazała, że zarzuty, jakie są wobec obowiązującego systemu stawek zredukowanych, to:

- a) uznaniowy sposób stosowania stawek; kraje członkowskie nie są zobowiązane do stosowania poszczególnych stawek do wszystkich towarów i usług występujących w danej grupie,
- b) zbyt duże różnice między stawkami zredukowanymi oraz superzredukowanymi,
- c) brak wspólnych definicji towarów i usług w Aneksie H oraz błędy w określaniu i stosowaniu derogacji,
- d) duża złożoność systemu stawek ze względu na to, że niektóre dotyczące ich derogacje mają charakter trwały, a inne tymczasowy.

W lipcu 2003 r. Komisja Europejska dokonała generalnego przeglądu stosowania wszystkich stawek zredukowanych i zgłosiła propozycje zmian. Należy w tym miejscu podkreślić, że w praktyce występuje dość dużo różnych odstępów od ogólnie przyjętych zasad, wynikających z obowiązujących dyrektyw. Te odstępstwa (derogacje) są generalnie przyznawane na mocy decyzji Rady i zasadniczo mają określony termin obowiązywania.

Obecnie w systemie podatku od towarów i usług funkcjonują następujące stawki podatku VAT: 22%, 7%, 3%, 0%. Projekt regulacji na rok 2004 zakładał, że po przystąpieniu do Unii i dostosowaniu krajowych przepisów do regulacji VI Dyrektywy Rady UE z uwzględnieniem uzyskanych derogacji w systemie podatku od towarów i usług będą funkcjonowały, oprócz zwolnień przedmiotowych i zerowej stawki na eksport towarów oraz wewnątrzspółnotową ich dostawą.

4. Zalety i wady reformy podatkowej

Rozpatrując potencjalne konsekwencje omawianej reformy należy rozpatrzyć, zarówno jej zalety, jak i wady. Do niewątpliwych zalet nowego systemu należy:

- oderwanie się w zdecydowanym stopniu w przepisach podatkowych od klasyfikacji statystycznej,
- uproszczenie systemu podatku VAT,
- pobudzenie gospodarki poprzez ograniczanie „szarej strefy”, które byłoby wynikiem, zarówno uproszczeń w systemie podatkowym, jak i zmniejszeniem cen na towary dotychczas opodatkowane stawką 22% i zwiększenia popytu na nie oraz rozwój przedsiębiorczości w związku z rozładowaniem zatorów płatniczych.

Jednak z drugiej strony taka reforma mogłaby spowodować:

- zwiększenie obciążeń podatkowych budżetów rodzin o niskich zarobkach (dochodach),
- zwiększenie „szarej strefy” w sektorze usług charakteryzujących się wysoką wartością dodaną, dla których stawka uległaby podwyższeniu.

5. Akcyza, opodatkowanie majątku

Polska zobowiązała się w zakresie podatku akcyzowego dostosowania krajowych przepisów do przepisów unijnych, a w szczególności do rozwiązań zawartych w tzw. dyrektywie horyzontalnej⁶, a także do rozwiązań zawartych w dyrektywach strukturalnych, odnoszących się do poszczególnych grup wyrobów akcyzowych zharmonizowanych⁷.

Prawo Unii Europejskiej w zakresie podatku akcyzowego przewiduje:

- harmonizację struktury podatku,
- harmonizację stawek podatku,
- ujednoczeniu procedur obrotu w odniesieniu do przemieszczania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych na rynku wewnętrznym Unii.

Dyrektywa „horyzontalna” określa, jakie wyroby objęte są podatkiem akcyzowym, kiedy podatek ten staje się wymagalny, według jakich zasad i procedur mogą być przemieszczane wyroby akcyzowe na terytorium Wspólnoty Europejskiej. W szczególności reguluje zasady obrotu oraz opodatkowania akcyzą wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, wśród których wyodrębnia się trzy podstawowe grupy wyrobów:

- oleje mineralne,
- alkohol i napoje alkoholowe,
- wyroby tytoniowe.

Problematyka opodatkowania wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych pozostaje natomiast domeną państw członkowskich z zastrzeżeniem, że regulacje państw członkowskich nie mogą naruszać zasady swobodnego przepływu towarów. Aktualnie w Polsce oprócz wyrobów zharmonizowanych, opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, podatkowi podlegają też wyroby, takie jak: samochody osobowe, czy energia elektryczna.

W 2004 r. weszły w życie przepisy dostosowujące ustawę o podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie opodatkowania podwyższenia kapitału w spółkach do prawa unijnego. Zgodnie z głównym założeniem implementowanych dyrektyw kapitał spółek powinien być opodatkowany w państwach unijnych jednokrotnie.

Zmiany dotyczą przede wszystkim spółek kapitałowych i polegają w szczególności na:

- możliwości odliczania od podstawy opodatkowania wydatków bezpośrednio związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego,
- wprowadzeniu, w miejsce regresywnej skali podatkowej, jednolitej stawki w wysokości 0,5%,

⁶ Dyrektywa Rady 92/12 EWG z 25.02.1992 r. w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz w sprawie składowania, przepływu i nadzorowania takich wyrobów.

⁷ B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWN, Warszawa 1998.

- zwolnieniu umów pożyczek udzielanych spółce kapitałowej przez jej wspólnika.

Z reformą opodatkowania nieruchomości oraz tworzeniem nowego systemu finansów jednostek samorządu terytorialnego zostaną skorelowane zmiany w opodatkowaniu nabycia majątku w wyniku projektowanych nowelizacji ustawy (2005 r.), o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn. Ma to na celu uproszczenie przepisów prawa podatkowego oraz zmniejszenie kosztów funkcjonowania aparatu skarbowego, które obecnie obciążają budżet państwa, mimo że wyżej wymienione daniny stanowią dochód własny gminy.

Zakończenie

Pobieranie podatków jest najważniejszym źródłem dochodów budżetowych każdego państwa. Podatki są zdecydowanie najlepszym instrumentem wspomagającym prowadzenie polityki gospodarczej państwa. Każde państwo ma własne przepisy w zakresie polityki podatkowej.

Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna, wyraża się ona w przysparzaniu dochodów władzy publicznej. Dochody są z kolei niezbędne dla ponoszenia wydatków na realizację różnego rodzaju zadań publicznych i społecznych. Wielkość podatków winna być dostosowana do zakresu i skali zadań państwa, samorządów terytorialnych oraz innych związków polityczno-prawnych.

Polska jako państwo funkcjonuje w nowym wspólnym dla wszystkich państw UE systemie VAT. Decyzje w sprawach podatkowych wymagają daleko idących kompromisów ze strony wszystkich państw, co wynika z pewnych rozbieżności interesów poszczególnych państw. Przyjęcie do UE kolejnych 10 państw z Europy Środkowo-Wschodniej spowodowało dodatkowe utrudnienia. Uporządkowanie problematyki podatkowej było możliwe dzięki nowym dyrektywom. Przyczyniła się do tego szczególnie Szósta Dyrektywa, która zobowiązała Komisję Europejską do regularnego publikowania raportów. Dyrektywa ta stworzyła podwaliny zharmonizowania zasad ustalania podstawy opodatkowania VAT. Zdefiniowano zakres podatku, sposób obliczania zobowiązań podatkowych oraz sprecyzowano wiele pojęć.

Reasumując, oznacza to, że Polska ma realny wpływ i możliwości współdecydowania o przyjmowaniu na poziomie unijnym wszelkich rozwiązań podatkowych.

Słowa kluczowe:

podatki, VAT, zasady i funkcje podatków, akcyza, dyrektywy, majątek, towar i usługi.

Key words:

taxes, VAT, rules and functions of taxes, excise duty, directives, property, goods and services.

Literatura

1. *Biała księga podatków*. Ministerstwo Finansów 1998.
2. BIDZIŃSKA-JAKUBOWSKA B.: *Unia Europejska, instytucje, porządek prawny, polityki wspólne, integracja Polski z UE*. Wyd. Uniwersytet Opolski 2000.
3. BRODECKI Z., DROBYSZ M., MAJKOWSKA S.: *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*. Wyd. Prawnicze Lexis-Nexis, Warszawa 2002.
4. BRZEZIŃSKI B., GŁUCHOWSKI J., KOSIKOWSKI C.: *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*. PWE, Warszawa 1998.
5. Dyrektywy UE: 77/388/EEC, 90/434/EEC, 90/435/EEC, 92/77/EEC, 92/79/EEC, 92/80/EEC, 92/81/EEC, 92/83/EEC, 92/84/EEC.
6. BRZESZCZYŃSKA S., KAŻMIERSKI A., MALINOWSKI D., NIEDŹWIEDZKA M., PIETRZAK J., SKORUPA P., SZARPAK H.: *Podatki 2007. Mini-meritum*. Wyd. ABC Grupa Wolters Kluwer, Warszawa 2007.
7. PERKOWSKI M.: *Integracja europejska. Wprowadzenie*. Wyd. Prawnicze Lexis-Nexis, Warszawa 2002.
8. WYŚCIŁOK J.: *Reforma systemów podatkowych krajów członkowskich OECD i Unii Europejskiej oraz ich harmonizacja*. Wyd. Videograf II, Katowice 2000.

Streszczenie

Celem zaprezentowanego artykułu było przedstawienie najważniejszych rozwiązań podatkowych obowiązujących w 25 państwach Unii Europejskiej. Wspólnotowy system VAT spowodował zmiany w problematyce podatku akcyzowego, podatkach bezpośrednich, podatkach pośrednich itp.

Przypomniano krótko historię podatków oraz ich konstrukcję. Pokazano cały system i zmianę jego funkcjonowania, ze szczególnym uwzględnieniem wprowadzenia sześciu dyrektyw podatkowych. Wreszcie zaakcentowano usilne dążenia do harmonizacji tak trudnego problemu w Europie. W efekcie tych starań dokonano zmian w dotychczasowych funkcjach podatku aktualnie obowiązującego w Unii Europejskiej.

A summary

It was the aim of this paper to present the most important tax solutions that are obligatory in 25 EU member countries. Common VAT system has brought about changes in the field of excise duty, direct and indirect taxes etc.

The history of taxation and tax construction has been briefly revised, especially with regard to introduction of six tax directives. Finally, insistent efforts to harmonize such a difficult problem in Europe have been accepted. In the effect of these endeavors changes have been introduced into existing functions of the tax that is in force in EU.

Adres autora

prof. Piotr Wensierski
Rektor Bałtyckiej Wyższej Szkoły Humanistycznej w Koszalinie
ul. Zwycięstwa 113, 75-601 Koszalin
tel. +048(094) 343 10 71; fax +048(094) 340 83 85
e-mail: rektor@bwsh.edu.pl