

Jerzy Sokołowski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ZAKRES SUWERENNOŚCI PODATKOWEJ PAŃSTW UNII EUROPEJSKIEJ

Państwa należące do Unii Europejskiej nie mogą zupełnie swobodnie kształtować swojego systemu podatkowego. Szereg rozwiązań w zakresie podatków zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich musi uwzględniać uregulowania prawne nakładane w formie dyrektyw na wszystkich członków Unii. Nie oznacza to, że Unia Europejska może wprowadzać nowe podatki. Natomiast tutaj chodzi o ujednoczenie niektórych rozwiązań konstrukcji istniejących podatków. Proces harmonizacji, czyli ujednoczania systemów podatkowych, przebiega jednak bardzo powoli, co wynika m.in. z tego, że wszystkie państwa członkowskie muszą wyrazić zgodę na takie czy inne zapisy dyrektyw. Zazwyczaj dyrektywy ograniczają samodzielność podatkową państw członkowskich, co nie oznacza, że zapisy dyrektyw muszą być szkodliwe dla poszczególnych państw. Wręcz przeciwnie – harmonizacja podatków może się przyczyniać do rozszerzenia wymiany handlowej, swobodnego przepływu kapitałów czy technologii.

Wiele zrobiono w sferze harmonizacji podatków pośrednich, a więc podatku VAT i podatków akcyzowych. W zakresie podatku VAT ujednoczono jego konstrukcję, a w szczególności podstawę opodatkowania oraz zakresy podmiotowy i przedmiotowy. Natomiast w dalszym ciągu państwa członkowskie mają swobodę w określaniu wysokości stawek tego podatku. Stawki te są istotnie zróżnicowane w poszczególnych krajach.

Dyrektywy Unii Europejskiej określają jedynie, do jakich towarów i usług można stosować stawki ulgowe podatku VAT. Warto jednak zwrócić uwagę, że kilka państw uzyskało czasowe, a nawet bezterminowe zezwolenie na stosowanie regulacji prawnych odmiennych od zapisów ujętych w dyrektywach. Na przykład Polska uzyskała pozwolenie na stosowanie obniżonej stawki podatku VAT na poziomie 7% w zakresie usług budowlanych i remontowych. Podobnie uzyskała też czteroletni okres przejściowy na wykorzystywanie 3% stawki na produkty i usługi rolne.

Tabela 1. Zróżnicowanie stawek (w %) w podatku VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej

Kraj	Stawki podstawowe w 1990 r.	Stawki podstawowe w 2005 r.	Stawki preferencyjne w 2005 r.	
Australia	19,5	20,0	10,0	12,0
Belgia	20,0	21,0	6,0	12,0
Dania	23,0	25,0	12,0	-
Finlandia	-	23,0	18,0	17,0
Francja	18,6	20,3	5,5	8,5
Grecja	18,0	18,0	4,0	8,0
Hiszpania	14,0	16,0	4,0	7,0
Holandia	17,5	19,0	6,0	-
Irlandia	21,0	20,0	4,3	12,5
Niemcy	15,0	16,0	7,0	-
Portugalia	16,0	18,0	5,0	12,0
Polska	-	22,0	3,0	7,0
Szwecja	25,0	25,0	6,0	12,0
W. Brytania	15,0	17,5	5,0	-
Włochy	19,0	20,0	4,0	10,0
Węgry	-	25,0	7,0	-
Słowenia	-	20,0	6,0	12,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pochodzących z Ministerstwa Finansów.

Warto też zwrócić uwagę, że o ile w Unii Europejskiej nie udało się ujednoczyć stawek podstawowych, o tyle jednak uzgodniono, że wysokość stawki podstawowej nie może być niższa od określonego w dyrektywie poziomu.

Istotne znaczenie dla kształtu podatku od wartości dodanej (VAT) miała dyrektywa VI z dnia 17 maja 1997 r.¹ Określała ona zakresy podmiotowy i przedmiotowy podatku VAT, podstawę opodatkowania, zwolnienia podatkowe, zasady odliczeń podatku naliczonego oraz precyzowała szczególne rozwiązania z zakresu opodatkowania małych przedsiębiorstw, rolnictwa i biur podróży. Ponadto dyrektywa VI definiowała pojęcie dostawy i usługi, a także określała moment powstania obowiązku podatkowego [Gomułowicz, Małecki 2002, s. 169].

Kolejne dyrektywy wprowadziły: ograniczenie w postaci minimalnej stawki podstawowej w wysokości 15%, możliwość stosowania tylko dwóch stawek obniżonych, zakaz wykorzystywania stawki podwyższonej w stosunku do podstawowej. Regulowały także zasady opodatkowania usług telekomunikacyjnych oraz wystawianie faktur w formie elektronicznej².

¹Zob. Dyrektywa nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1997 r. w sprawie harmonizacji przepisów prawnych państw członkowskich w zakresie podatku obrotowego.

²Zob. Dyrektywa nr 2001/115/EC z 20 grudnia 2001 r. w sprawie zasad opodatkowania usług telekomunikacyjnych.

Również w zakresie kształtowania podatku akcyzowego państwa członkowskie Unii nie mają pełnej swobody. Przepisy wspólnotowe bowiem nakazują pobór tego podatku od tzw. wyrobów akcyzowych zharmonizowanych [Schemmel 1989, s. 65], do których zalicza się: paliwa silnikowe, gaz, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe. Określono też minimalne stawki dotyczące tych artykułów. Oznacza to, że państwo członkowskie nie może stosować stawek niższych. Ujednolicenie podatku akcyzowego wyrobów zharmonizowanych było procesem bardzo długim, gdyż trwało ponad dwadzieścia lat. W pierwszej kolejności harmonizacji poddano w 1972 r. wyroby tytoniowe³. W zakresie tych produktów w następnych latach Unia Europejska wydała wiele kolejnych dyrektyw, z których istotna jest zwłaszcza dyrektywa dotycząca minimalnej wysokości stawek podatku akcyzowego na papierosy⁴. Wiele dyrektyw wydano także w zakresie podatku akcyzowego od olejów mineralnych, w tym benzyn i olejów napędowych. Ważna jest w tym względzie zwłaszcza dyrektywa dotycząca minimalnych stawek, których państwa Unii nie mogą przekroczyć⁵. Z kolei w dyrektywie dotyczącej alkoholu i napojów alkoholowych określono minimalne stawki dotyczące tych produktów⁶. Podatkiem akcyzowym w poszczególnych państwach członkowskich mogą być objęte także inne produkty. Każdy kraj należący do Unii ma możliwość samodzielnego wyboru, które to wyroby będą objęte podatkiem.

Należy też zwrócić uwagę, że produkcja, przetwarzanie i magazynowanie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych mogą być realizowane wyłącznie w tzw. składach podatkowych, przy czym skład podatkowy może być prowadzony wyłącznie przez podmiot, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie takiego składu.

Znacznie większą swobodę mają państwa członkowskie w zakresie kształtowania konstrukcji podatków bezpośrednich. O ile bowiem w zakresie podatków pośrednich sformułowano i wprowadzono wiele dyrektyw, które obowiązują wszystkie kraje Unii Europejskiej, o tyle w zakresie podatków bezpośrednich tych dyrektyw jest niewiele, dominują głównie postulaty i zalecenia. Suwerenność podatkowa w zakresie podatków dochodowych obejmuje swobodę w sferze kształtowania podstaw opodatkowania, stawek oraz preferencji podatkowych. Szczególnie duże różnice występują pomiędzy krajami członkowskimi w zakresie poziomu stawek podatkowych. Ma to istotny wpływ przede wszystkim na wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

³Zob. Dyrektywa 72/464/EWG z 19 grudnia 1972 r. w sprawie podatku od wyrobów tytoniowych.

⁴Zob. Dyrektywa 92/79-EWG z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków akcyzowych od papierosów.

⁵Zob. Dyrektywa 92/82/EWG z 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych.

⁶Zob. Dyrektywa 92/84/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od alkoholi i napojów alkoholowych.

Tabela 2. Zróżnicowanie wysokości stawek w podatku dochodowym od osób prawnych w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej

Państwo	Stawka najwyższa w okresie 1983-2003	Stawka w 2005 r.	Skala zmniejszenia
Francja	50,0	34,3	15,7
Niemcy	56,0	25,0	31,0
W. Brytania	52,0	30,0	22,0
Belgia	48,0	33,0	15,0
Hiszpania	36,0	35,0	1,0
Szwecja	52,0	28,0	23,0
Dania	50,0	30,0	20,0
Irlandia	46,0	12,5	33,5
Polska	60,0	19,0	41,0
Węgry	42,0	16,0	26,0
Cypr	40,0	10,0	30,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pochodzących z PricewaterhouseCoopers.

Ujednoczenie podatków dochodowych w ramach dyrektyw wspólnotowych dotyczy tylko sytuacji, w których ograniczana jest swoboda przepływu pomiędzy państwami dochodów i kapitałów. Przykładowo dyrektywa z 23 lipca 1990 r.⁷ reguluje opodatkowanie dywidend w ramach przepływów kapitałowych między podmiotami powiązanyymi. Natomiast inna dyrektywa z 3 lipca 2003 r. reguluje opodatkowanie wypłat odsetek i należności licencyjnych⁸. W zakresie podatków dochodowych od osób prawnych ujednoczone zostały dyrektywą zasady opodatkowania transgranicznych fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zmiany udziałów. Celem dyrektywy było przeciwdziałanie nierównemu traktowaniu pod względem wysokości obciążeń podatkowych fuzji, podziałów itd. spółek ponadnarodowych w stosunku do spółek mających siedzibę w jednym kraju członkowskim⁹.

Również w sferze podatku dochodowego od osób fizycznych ograniczenia wspólnotowe suwerenności podatkowej poszczególnych państw członkowskich są niewielkie. Tu także występuje istotne zróżnicowanie podstaw opodatkowania i poziomu stawek (skal) podatkowych. W państwach członkowskich w podatku dochodowym od osób fi-

⁷ Zob. Dyrektywa 90/435/EEC o wspólnym systemie podatkowym dla spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich.

⁸ Zob. Dyrektywa 2003/49/EC w sprawie wspólnego uregulowania podatkowego dla wypłat odsetek i należności licencyjnych pomiędzy przedsiębiorstwami powiązanyymi różnych państw członkowskich.

⁹ Zob. Dyrektywa nr 90/434/EEC z 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zmiany udziałów spółek położonych w różnych państwach członkowskich.

zycznych dominują skale progresywne, ale o zróżnicowanym poziomie stawki maksymalnej.

Tabela 3. Zróżnicowanie poziomu maksymalnych stawek progresji w podatku dochodowym od osób fizycznych w niektórych państwach Unii Europejskiej

Państwo	Stawka maksymalna progresji w latach 1983-2003	Stawka maksymalna progresji w 2005 r.	Skala zmniejszenia
Austria	62,0	34,0	28,00
Belgia	72,0	40,2	31,80
Szwecja	75,0	55,52	19,48
W. Brytania	60,0	40,0	20,00
Francja	70,0	60,75	9,25
Niemcy	56,0	50,90	5,10
Polska	60,0	40,0	20,0
Węgry	50,0	40,0	10,0
Irlandia	60,0	42,0	18,0
Czechy	48,0	32,0	16,0
Włochy	64,0	45,0	19,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pochodzących z Ministerstwa Finansów.

Generalnie można stwierdzić, że suwerenność podatkowa państw członków Unii Europejskiej jest znaczna. Przede wszystkim wszelkie regulacje podatkowe na szczeblu wspólnoty wymagają zgody wszystkich członków Unii. Unia Europejska powinna dążyć nie do daleko idącego ujednoczenia systemów podatkowych, lecz do wzajemnej zgodności konstrukcji podatkowych, aby nie były one barierami przepływu kapitału, pracowników, usług czy technologii. Państwom członkowskim pozostawiono przede wszystkim dużą autonomię w zakresie określania wysokości stawek podatkowych, w przypadku zaś podatków bezpośrednich także w sferach przedmiotowego i podmiotowego zakresu opodatkowania, ukształtowania podstaw opodatkowania oraz preferencji podatkowych. Niektóre elementy konstrukcji zwłaszcza podatków dochodowych nie wymagają jakiegokolwiek harmonizacji i powinny pozostawać domeną państw członkowskich.

Literatura

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis 2002.
Schemmel L., *Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*, Wiesbaden 1989.

THE SCOPE OF TAX SOVEREIGNTY OF THE EU MEMBER STATES

Summary

The article discusses tax sovereignty of the EU member states. EU Directives impose some limitations on independent decisions concerning tax system. This refers primarily to VAT and excise taxes. Member states' sovereignty in the sphere of direct taxation is far less limited. The author attempts to provide an answer to the question of the extent to which EU Directives can and should interfere with tax systems of individual member states.