

PIOTR POMORSKI<sup>1</sup>

# Komplementarność krajowej i wspólnotowej polityki podatkowej

## Streszczenie

Polityka podatkowa jako świadoma i racjonalna działalność prowadząca do osiągnięcia założonych celów prawnych, ekonomicznych i społecznych wiąże się z władztwem w ramach danego systemu podatkowego. W warunkach członkostwa w Unii Europejskiej problem polityki podatkowej musi być analizowany w sytuacji multicyentrycznego systemu podatkowego, gdyż zarówno twórcy, jak i adresaci działań politycznych pozostają jednocześnie w trójreżimie krajowego, wspólnotowego i międzynarodowego prawa podatkowego, co siłą rzeczy wymusza komplementarny charakter działań polityki podatkowej. Autor omawia podstawy prawne tego zjawiska, zastanawiając się nad uwarunkowaniami i ograniczeniami prowadzenia polityki podatkowej w świetle wyzwań, przed którymi stoją współczesne systemy podatkowe.

**Słowa kluczowe:** polityka podatkowa, suwerenność podatkowa, planowanie podatkowe

---

<sup>1</sup> Dr Piotr Pomorski – Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego im. Jana Pawła II; e-mail: [piotrpom@kul.lublin.pl](mailto:piotrpom@kul.lublin.pl); ORCID 0000-0001-7962-936X.

PIOTR POMORSKI

# Complementarity of European and Domestic Tax Policy

## Abstract

Tax policy, perceived as a long-term and rational activity which aims to achieve specified legal, economic and social goals has always been connected with the problem of political power within the frames of a given tax system. Regarding the nature of membership in the European Union, issues of tax policy should be analyzed in the context of a multicentric tax system, since both creators and addressees of political actions remain in a diverse regime of domestic, European and international tax law. The author discusses the legal basis of this phenomenon, which attributes to the complementary nature of the tax policy, reflecting on the conditions and limitations in the light of challenges to be faced by contemporary tax systems.

**Keywords:** Tax policy, tax sovereignty, tax coordination, tax planning

## Uwagi wstępne

Polityka podatkowa jako świadoma i racjonalna działalność prowadząca do osiągnięcia założonych celów prawnych, ekonomicznych i społecznych wiąże się nieodmiennie z władztwem w ramach danego systemu podatkowego. Władztwo podatkowe nie jest pojęciem języka prawnego; w piśmiennictwie przyjęto, że jest nim normatywnie określony zakres uprawnień do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, czyli np. co do konstrukcji poszczególnych elementów podatku czy w kwestii kształtowania treści zobowiązania podatkowego<sup>2</sup>. Z władztwem podatkowym mamy do czynienia zarówno, gdy chodzi o politykę tworzenia i zmiany systemowych obciążeń podatkowych, jak i politykę wymiaru oraz poboru konkretnych podatków<sup>3</sup>. W tym pierwszym ujęciu władztwo podatkowe materializuje się w procesie stanowienia prawa na bazie strategii planowania podatkowego, natomiast druga koncepcja jest ściśle powiązana z procesem stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe w konkretnym stanie faktycznym. Władztwo podatkowe jest sprawowane z mocy prawa i w granicach prawa; chodzi o to, że państwo ma pełne prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania wykonywanych zadań publicznych<sup>4</sup>. Jestem zdania, że władztwo to nie jest i nie powinno być tworem monolitycznym. Dekoncentracja, a nawet fragmentaryzacja procesów decydowania o kształcie systemu podatkowego przynosi naturalne korzyści nie tylko w tych organizacjach ustrojowych, gdzie sprawowanie władzy odbywa się wielopoziomowo, tj. na szczeblu centralnym oraz lokalnym (nierzadko jeszcze na szczeblu pośrednim, np. regionalnym, kantonalnym, jak w Niemczech czy w Szwajcarii). W zasadzie trudno mówić o jednowładztwie podatkowym w sytuacji, kiedy współczesne systemy podatkowe są bardzo rozbudowane, nawet na płaszczyźnie marginalnych fiskalnie podatków

<sup>2</sup> E. Kornberger-Sokołowska, *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 83.

<sup>3</sup> W większości krajów Unii Europejskiej przyjęto zasadę separacji organów władzy odpowiedzialnych na projektowanie polityki podatkowej i organów szeroko pojętej administracji publicznej, których zadaniem jest pobór podatków. Niekiedy jednak organy administracji podatkowej pełnią funkcję doradców i opiniodawców projektów reform podatkowych. Zob. K. Walsh, *Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration*, „The Economic and Social Review” 2012, 43(3), s. 451–452.

<sup>4</sup> J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 30.

lokalnych. Problematykę władztwa należy bowiem rozważać w warunkach multi-centricznego systemu podatkowego<sup>5</sup>: po akcesji do Unii Europejskiej wszystkie podmioty prawa podatkowego – tak czynne i bierne – pozostają jednocześnie w trój-reżimie krajowego, wspólnotowego i międzynarodowego prawa podatkowego, co siłą rzeczy wymusza komplementarny charakter działań polityki podatkowej. Rzecz jasna czynnikiem zwiększającym rangę władztwa podatkowego jest zagwarantowanie podatnikom prawa do współdecydowania o konstrukcji niektórych podatków, np. w drodze referendum lokalnego czy społecznych konsultacji. Teza, iż taki właśnie model planowania podatkowego przyczyni się do spójności całego systemu może być dyskusyjna, jednak większą wartością wydaje się być osiągnięta dzięki niemu przejrzystość oraz ciągłość realizacji założeń polityki podatkowej, aniżeli częste, obliczone na krótkotrwałą efekt fiskalny działania polityczne.

## Dualizm polityki podatkowej w warunkach akcesji do Unii Europejskiej

Analiza ustawodawstwa, a także praktyczne spojrzenie na problem polityki podatkowej pozwala zauważyć, że na szczeblu europejskim nie jest ona scentralizowana, za to cechuje ją wielokulturowość i wielojęzyczność. To, że polityka podatkowa zasadniczo jest domeną państw członkowskich, ma bezpośredni związek z zasadą pomocniczości (subsydiarności), zwłaszcza w przypadku, kiedy z inicjatywy Unii Europejskiej po sygnalizacji i wstępnej analizie problemów ma miejsce perswazyjne oddziaływanie na państwa członkowskie w kierunku wprowadzenia pożądanych rozwiązań prawnych do własnych systemów prawa podatkowego<sup>6</sup>. Biorąc to pod uwagę, można wyrazić opinię, iż rola wspólnotowej polityki podatkowej jest subsydiarna w stosunku do polityki krajowej<sup>7</sup>, a działania podejmowane na szczeblu wspólnotowym powinny być ograniczone do niezbędnego minimum<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Szerzej na ten temat zob. m.in.: E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i Prawo” 2005, 4, s. 3–5; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 58–59.

<sup>6</sup> B. Brzeziński, *O niezrealizowanych projektach legislacyjnych unijnego prawa podatkowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Przyszłość Unii Europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*, Białystok 2013, s. 130.

<sup>7</sup> C. Cojocar, R. Moisescu, *The Tax Policy Within The European Union: Concepts, Institutions, Trends and Challenges*, „Annals of the Constantin Brancușu University of Targu Jiu, Economy Series” 2016, 3, s. 233.

<sup>8</sup> P. Wróbel, *Środki harmonizacji prawa unijnego w dziedzinie podatków*, [w:] D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011, s. 3.

Teza ta jest uprawniona o tyle, że Traktat z Maastricht<sup>9</sup> pozostawił szeroko rozumianą politykę fiskalną (a zatem nie tyle samą politykę podatkową, co politykę dochodową i wydatkową) państw członkowskich poza domeną kompetencji wyłącznych Unii Europejskiej, umiejscawiając ją w obszarze rozbudowanego na poziomie traktatowym i w odniesieniu do prawa wtórnego ram mechanizmu koordynacji<sup>10</sup>. Unia nie posiada własnych struktur administracji skarbowej, począwszy od odpowiednika „krajowych” Ministrów Finansów, kończąc na organach wymierzających i pobierających podatki. W braku podatków bezpośrednio płynących do budżetu ogólnego Unii Europejskiej – co wynika z samej istoty europejskiego prawa podatkowego<sup>11</sup> – nie jest i nie było to konieczne. Jak wskazuje się w doktrynie, Unia nie ma ani mandatu prawnego, ani środków dla niezależnych działań politycznych w zakresie opodatkowania, podobnie jak w ramach polityki obronnej, porządku publicznego lub edukacji. Podejmowanie decyzji w tych obszarach jest wynikiem porozumień międzyrządowych, nawiązywanych, wdrażanych i kontrolowanych przez państwa członkowskie, przy niewielkim wkładzie i roli instytucji ponadnarodowych, takich jak Komisja Europejska, Parlament Europejski czy Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>12</sup>.

Z drugiej jednak strony, wieloletnim dyskusjom i działaniom w ramach wspólnotowej polityki podatkowej można przypisać wypracowanie wielu mechanizmów prawnych (np. dotyczących ceł, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego)<sup>13</sup>. Za przykład można podać działania Unii Europejskiej podejmowane na przestrzeni ostatnich dwóch dekad dążące do zacieśnienia przepływu informacji między organami podatkowymi krajów członkowskich<sup>14</sup>. Z faktu, że władze wspólnotowe nie są organami nadrzędnymi w stosunku do organów władzy wykonawczej ani ustawodawczej szczebla narodowego, należy wnioskować, że odpowiedzialność

<sup>9</sup> Traktat o Unii Europejskiej (Maastricht, 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r.), dalej przywoływany jako: TUE.

<sup>10</sup> A. Nowak-Far, *Kryzys ekonomiczno-finansowy w Unii Europejskiej. Koncepcja i podsumowanie dyskusji*, [w:] T. Grosse, *Polityki europejskie w dobie kryzysu*, Warszawa 2016, s. 107.

<sup>11</sup> Europejskie prawo podatkowe – jak podkreśla piśmiennictwo (m.in.: D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 38) – nie stanowi ponadpaństwowego i kompletnego zespołu norm prawnych stanowiących z pominięciem ustawodawcy krajowego, które zobowiązywałyby podatników do ponoszenia ciężarów podatkowych.

<sup>12</sup> P. Genschel, M. Jachtenfuchs, *The Fiscal Autonomy of a Regulatory Polity: Tax Policy and Multilevel Governance in the EU*, „Hertie School of Governance” 2009, 43, s. 4.

<sup>13</sup> E. Juchniewicz, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej* [w:] A. Drwiłło (red.), *System prawnofinansowy Unii Europejskiej*, SIP LEX.

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11 marca 2011, s. 1, z późn. zm.).

za wcielanie w życie strategii polityki podatkowej – tak krajowej, jak wspólnotowej – spoczywa zawsze na władzach i organach krajów członkowskich, gdyż tylko one mają stosowne ku temu uprawnienia proceduralne.

Rozpatrując problematykę strategicznego planowania podatkowego o charakterze ponadnarodowym, można postawić tezę, że co najmniej od 2008 r. widoczny jest rosnący wpływ Unii Europejskiej na kształtowanie wewnętrznych systemów podatkowych krajów członkowskich i to w różnej skali – od wydawania władzom państw członkowskich niewiążących zaleceń budżetowo-gospodarczych, zobowiązania się do przedstawiania programów partnerstwa budżetowego w sytuacji procedury nadmiernego deficytu<sup>15</sup>, aż do budzącej pewne kontrowersje koncepcji unii fiskalnej – ujednociającej w ogromnej mierze systemy podatkowe państw członkowskich oraz tzw. *global tax governance* – zakładającej przeniesienie władztwa podatkowego ze sfery krajowej na płaszczyznę międzynarodową, tak by nowe projekty polityczne i rozwiązania prawne lepiej współgrały z wymogami globalizacji gospodarczo-finansowej i skuteczniej wspierały rozwiązywanie problemów ogólnoświatowej społeczności typu: ubóstwo, bezrobocie, zanieczyszczenie środowiska<sup>16</sup>. Te działania Unii Europejskiej odbywają się niezależnie od procesów harmonizacyjnych i podyktowane są przede wszystkim względami fiskalno-administracyjnymi, gdy chodzi o uszczelnienie systemów podatkowych i zwalczanie niekorzystnej konkurencji podatkowej. Ciekawą tendencją, jaka zarysowała się zwłaszcza w pierwszej dekadzie nowego stulecia, była koordynacja polityki podatkowej na forum unijnym dotycząca w szczególności systemu podatków bezpośrednich. Działo się tak, mimo że zgodnie z prawem wspólnotowym państwa członkowskie dysponują znaczną swobodą w kształtowaniu swoich systemów podatków bezpośrednich w taki sposób, by jak najlepiej realizować cele i wymogi polityki krajowej. Jednakże po roku 2000 osiągnęły one pod egidą Unii Europejskiej wiele porozumień w sprawie szeregu sposobów zwalczania niekorzystnych zjawisk podatkowych, jak np. erozji podstawy opodatkowania i zakłóceń alokacji inwestycji. Realizując te działania, przyjęto konsensus, że środki podejmowane przez poszczególne kraje i w ramach stosunków dwustronnych mogą tylko częściowo

<sup>15</sup> Art. 5 Traktatu o stabilności, koordynacji i zarządzaniu w Unii Gospodarczej i Walutowej pomiędzy Królestwem Belgii, Republiką Bułgarii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Estońską, Irlandią, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Republiką Włoską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Węgrami, Malcią, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Portugalską, Rumunią, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką, Republiką Finlandii i Królestwem Szwecji, sporządzonego w Brukseli dnia 2 marca 2012 r., Dz.U. z 2013 r., poz. 1258, dalej przywołanego jako „Pakt fiskalny”.

<sup>16</sup> Szerzej na temat tych koncepcji zob. m.in.: P. Dietsch, T. Rixen, *Global Tax Governance – What Is Wrong and How To Fix It?*, Colchester 2016.

rozwiązać problemy efektywnego poboru podatków i że konieczna jest zwiększona współpraca na szczeblu UE.

## Polityka podatkowa a wspólnotowa koordynacja polityki gospodarczo-finansowej

Polityka podatkowa, mimo że sama w sobie jest wartością i jednocześnie kryterium odpowiedzialności za sprawy publiczne, stanowi więc część szerszego zjawiska. Jeżeli zgodzimy się z założeniem, że system podatkowy jest pochodną działań politycznych, to trzeba wskazać, że powinien być on tworzony oraz modyfikowany w celu coraz lepszej realizacji zadań zarówno o charakterze fiskalnym (np. gdy chodzi o zapewnienie państwu środków niezbędnych do prowadzenia działalności publicznej), jak i pozafiskalnych (jak np. kształtowanie pożądanej struktury gospodarki czy realizacja programów społecznych)<sup>17</sup>. Patrząc na zagadnienie tworzenia prawa podatkowego z perspektywy stabilności europejskich finansów publicznych, warto skupić się na tej części polityki finansowej *sensu largo*, za którą odpowiedzialne są tylko organy krajowe. Rodzi się bowiem pytanie, czy racjonalne jest, by ze względu na członkostwo w Unii Europejskiej również polityka podatkowa krajów członkowskich powinna być ograniczana, a jeśli tak – w imię jakiego dobra? Jak bowiem można realnie pogodzić interesy polityczne i budżetowe kraju członkowskiego z paradygmatem „zdrowych i stabilnych” finansów Unii Europejskiej, gdzie na plan pierwszy wysuwa się problem równowagi budżetowej i zabezpieczenia finansów publicznych przed nadmiernym wzrostem długu publicznego? Na podstawie koncepcji prawno-ekonomicznych, a także w oparciu o źródła prawa wspólnotowego, uprawnione jest sformułowanie następujących wniosków:

- ❑ krajowa i wspólnotowa polityka podatkowa są zjawiskami komplementarnymi, które muszą się nawzajem uzupełniać dla ochrony obopólnych interesów finansowych i gospodarczych,
- ❑ między krajową a wspólnotową polityką podatkową istnieje szereg prawnych i pozaprawnych powiązań, w ramach których działania w obu sferach polityki podatkowej mogą być źródłem wzajemnej inspiracji w kierunku ulepszania systemów podatkowych państw Unii Europejskiej,
- ❑ o zbliżaniu się (konwergencji) krajowych polityk podatkowych świadczy potrzeba synchronizacji działań na szczeblu paneuropejskim, wymiana doświadczeń w zakresie tworzenia i stosowania przepisów podatkowych,

<sup>17</sup> M. Weralski: *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 246.

- urealnianie się swobody przepływu osób, towarów i kapitału przy jednoczesnym dbaniu o interesy fiskalne danego kraju,
- skuteczność wspólnotowej polityki podatkowej uzależniona jest od regulacji krajowych, zwłaszcza w kwestii zapewnienia przez kraje członkowskie swoim podatnikom efektywnego dochodzenia ich praw w ramach systemu podatkowego,
  - w miarę ujednoczania warunków rynkowych i szeroko zakrojonej współpracy gospodarczej w ramach Unii Europejskiej rośnie tendencja do wzajemnego zbliżania systemów podatkowych krajów Unii Europejskiej<sup>18</sup>, a nawet koordynowania polityki podatkowej, przy czym materia nie podlegająca regułom określonym w art. 110–113 TFUE<sup>19</sup> jest zarezerwowana w pełni dla państw członkowskich, które w tej mierze mogą swobodnie kształtować politykę w sposób, jaki uznają za słuszny.
  - odrębność polityki podatkowej w krajach Unii Europejskiej kształtuje nie tylko tożsamość ich własnych systemów podatkowych, ale tworzy podstawy zjawiska konkurencyjności podatkowej; konkurencyjność podatkowa jest procesem naturalnym, którego niekontrolowana eskalacja może jednak doprowadzić do kolizji z celami gospodarczymi UE i negatywnie wpływać na system podatkowy innych krajów.

Charakteryzując wzajemne relacje pomiędzy wspólnotową a krajową polityką podatkową, w pierwszej kolejności należy dokonać analizy prawodawstwa wspólnotowego w zakresie finansów publicznych i polityki fiskalnej, by zbadać granice autonomii politycznej krajów członkowskich w odniesieniu do spraw gospodarczych i budżetowych. W Traktacie o Unii Europejskiej<sup>20</sup> przyjęto zasadę, że polityka gospodarcza wspólnoty nie będzie mieć charakteru jednolitego i scentralizowanego, lecz ma być prowadzona w ramach kompetencji poszczególnych krajów członkowskich. Ich działania w tej płaszczyźnie powinny przyczyniać się do osiągnięcia trwałego i zrównoważonego postępu gospodarczo-społecznego, w szczególności przez stworzenie obszaru pozbawionego granic wewnętrznych, wzmacnianie spójności ekonomicznej i społecznej oraz ustanowienie unii gospodarczej i walutowej – docelowo ze wspólną walutą<sup>21</sup>. Ponadto – jak podkreśla się w doktrynie – celowy

<sup>18</sup> S. Owsiak, *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, Warszawa 2016, s. 81.

<sup>19</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Rzym, 25 marca 1957 r., wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r.), dalej przywoływany jako TFUE.

<sup>20</sup> Traktat o Unii Europejskiej (Maastricht, 7 lutego 1992 r., wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r.), dalej przywoływany jako: TUE.

<sup>21</sup> W znolizowanym przez TUE art. 2 Traktatu o Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej, zadaniem Wspólnoty realizowanym przez wspólny rynek miało być: „(...) popieranie w całej Wspólnocie

brak ujednolicenia polityki fiskalnej nie wynikał jedynie z przyczyn politycznych, ale także w dużej mierze z trudności koncepcyjnych i organizacyjnych. Jednolita polityka fiskalna miałaby zapewne pozytywny wpływ na funkcjonowanie gospodarek strefy euro jako całości, ale odbyłoby to się kosztem kondycji gospodarek poszczególnych państw – byłyby one zmuszone do przestrzegania narzuconych reguł i rozwiązań, które mogłyby być sprzeczne z tymi, jakie należałoby zastosować w danym czasie w danej gospodarce<sup>22</sup>. Nadmierne ograniczanie kompetencji finansowo-budżetowych państwom członkowskim mogłoby być negatywnie ocenione przez opinię publiczną, a przy tym wykorzystane jako chwytliwy temat w antyeuropejskich kampaniach medialnych. Nie tylko politycznym problemem wydawała się kwestia suwerenności władz krajowych w dziedzinie tworzenia i reformowania systemu prawa podatkowego.

Traktatowe ujęcie problematyki finansów publicznych nie oznaczało jednak pełnej autonomii w prowadzeniu polityki fiskalnej (zwłaszcza podatkowej i wydatkowej) przez organy krajów członkowskich. Od samego początku dostrzegano realną potrzebę i celowość współpracy w zakresie rozwoju Wspólnoty Europejskiej jako ekonomicznej całości. Problem ten urastał na znaczeniu w świetle istniejących różnic w poziomie rozwoju gospodarczego między bogatymi krajami Europy Północnej a mniej zamożnymi krajami basenu Morza Śródziemnego. Ze względu na potrzebę stabilizacji europejskich finansów publicznych i stworzenie dobrych wzorców chroniących przed skutkami potencjalnych kryzysów gospodarczych przyjęto w Traktacie – jako zasadę prawną – koordynację polityki gospodarczej (makroekonomicznej) państw członkowskich w ramach Unii Europejskiej<sup>23</sup>. Organem władnym w sprawach koordynacji tej polityki uczyniono na szczęblu unijnym Radę do Spraw Gospodarczych i Finansowych (*Ecofin Council*), której zadaniem było określanie ogólnych wytycznych polityki gospodarczej (*Broad Guidelines of the Economic Policies*). Rada Ecofin otrzymała również uprawnienie do stosowania założeń pod adresem tego kraju członkowskiego, którego działania na niwie polityki gospodarczej nie były zgodne z wytycznymi lub stanowiły generalne zagrożenie dla funkcjonowania Unii Gospodarczej i Walutowej. W początkowym okresie

---

harmonijnego i zrównoważonego rozwoju działań gospodarczych, stałego i nieinflacyjnego wzrostu uwzględniającego środowisko naturalne, wysokiego stopnia konwergencji dokonań gospodarczych, wysokiego poziomu zatrudnienia i ochrony socjalnej, podwyższania poziomu i jakości życia, spójności gospodarczej i społecznej oraz solidarności między Państwami Członkowskimi”.

<sup>22</sup> Szerzej na ten temat zob. J. Działo, *Dlaczego trudno jest prowadzić dobrą politykę fiskalną?*, „Gospodarka Narodowa” 2012, 1–2, s. 38–39.

<sup>23</sup> Art. 5 TFUE.

działalności Rady Ecofin (tzn. do przyjęcia Traktatu Lizbońskiego w 2007 r.<sup>24</sup>), jej analizy i wnioski służyły przede wszystkim określeniu, czy dany kraj członkowski wypełnia kryteria konwergencji, pozwalające na osiągnięcie zbieżności jego gospodarki i finansów publicznych z docelowym modelem gwarantującym stabilne i bezproblemowe przyjęcie waluty euro. Obecnie, w myśl art. 121 TFUE, polityki gospodarcze państw członkowskich są przedmiotem wspólnego zainteresowania tych państw i podlegają koordynacji w ramach Rady Ecofin. Dla wzmocnienia skuteczności tego procesu od 2011 r. funkcjonuje podział roku budżetowego na dwa semestry. W pierwszym z nich, zwanym semestrem europejskim, instytucje unijne analizują sytuację gospodarczą i formułują zalecenia dla państw członkowskich, w drugim – zwanym semestrem krajowym – państwa członkowskie starają się odzwierciedlić unijne zalecenia w prowadzonych przez siebie politykach. Wprowadzenie semestru europejskiego uznano w piśmiennictwie za działanie korespondujące z ideą szerszej koordynacji podatkowej na szczeblu unijnym<sup>25</sup>. Natomiast na płaszczyźnie polityki budżetowej, w myśl przepisu art. 104 TFUE nakładającego na państwa członkowskie obowiązek unikania nadmiernego deficytu, problem nadzoru nad przestrzeganiem wskaźników równowagi finansów publicznych powierzono Komisji Europejskiej. Niezależnie od potencjalnych sankcji ze strony Unii Europejskiej w krajowych systemach prawa finansowego nowelizowanych po roku 2008 zauważyć można zaostrzenie numerycznych reguł fiskalnych<sup>26</sup>. Dyskrecjonalne reguły fiskalne można podzielić na te, które wymagają regulacji ustawowej, oraz te, które są uruchamiane na podstawie decyzji władzy wykonawczej<sup>27</sup>. Głównym ich celem jest ograniczenie dowolności w kształtowaniu polityki budżetowej przez nałożenie ograniczeń na wielkości agregatów budżetowych, takich jak wydatki, dochody, deficyt lub dług publiczny. Reguły przyczyniają się do utrzymania dyscypliny budżetowej, do zapewnienia stabilności finansów publicznych i makroekonomicznej oraz do utrzymania (ewentualnie ograniczenia) deficytu sektora finansów publicznych na określonym poziomie. Odnosząc się do polskiego ustawodawstwa, wskazać można, że takim przykładem samoogranicze-

---

<sup>24</sup> Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Lizbona, 13 grudnia 2007 r., Dz. Urz UE C 306 z 17 grudnia 2007 r., s. 1).

<sup>25</sup> G. Mourre, *Tax Policy Challenges in EU Countries: A Few Lessons from the 2012 Commission Tax Reform Report and the European Semester*, „The Economic and Social Review” 2013, 44(4), p. 589–590.

<sup>26</sup> Wpływ na to miało w pewnością przyjęcie w 2012 r. tzw. Paktu Fiskalnego którego sygnatariusze – niezależnie od uściślenia reguł związanych z maksymalnym zadłużeniem publicznym i jego redukcją – zobowiązali się do działań w zakresie polityki gospodarczej mających na celu pobudzenie konkurencyjności, wspieranie zatrudnienia, dalszą stabilizacją finansów publicznych oraz wzmocnianie stabilności finansowej.

<sup>27</sup> A. Wernik, *Finanse publiczne*, Warszawa 2014, s. 161.

nia polityki podatkowej było wprowadzenie w 2011 r. stabilizacyjnej reguły wydatkowej określającej górny limit niektórych wydatków budżetowych o charakterze sztywnym związanych z funkcjonowaniem newralgicznych jednostek sektora finansów publicznych<sup>28</sup>. Drugą regułą było prawne uzależnienie wzrostu stawek podatku od towarów i usług z aktualnym wskaźnikiem państwowego długu publicznego w relacji do produktu krajowego brutto w tym sensie, że podwyższenie poziomu zadłużenia implikowało wzrost stawek PTU<sup>29</sup>. Trzecim mechanizmem wpływającym na politykę podatkową była reguła ostrożnościowa nakazująca Radzie Ministrów dokonać przeglądu aktualnych rozwiązań legislacyjnych w celu zwiększenia katalogu źródeł dochodów publicznych, w sytuacji gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto przekroczy 55%<sup>30</sup>. Wśród innych reguł fiskalnych, które mogą doprowadzić do reorientacji polityki podatkowej, można wymienić m.in. zasadę funduszowania części wpływów podatkowych na z góry określony, priorytetowy dla walki z nierównowagą sektorową cel, czy też określenie, w jakich sytuacjach i na jakich zasadach można pokrywać niedobory budżetowe nowymi, nadzwyczajnymi dochodami podatkowymi<sup>31</sup>.

Pośredni wpływ na ograniczenie prowadzenia polityki podatkowej odgrywają również przepisy ustanawiające samodzielność prawną-finansową Unii Europejskiej. Należy przede wszystkim wspomnieć tu o zasadzie nieprzenoszenia odpowiedzialności za zobowiązania finansowe z krajów członkowskich na Unię Europejską i *vice versa*<sup>32</sup>. Oznacza ona, że zadłużone państwa nie mogą oczekiwać ze strony Wspólnoty pomocy finansowej (bezpośredniej – kredyty czy pośredniej – poręczenia) w celu redukcji kosztów związanych ze swoim zadłużeniem publicznym.

## Problem suwerenności polityki podatkowej w realiach wspólnotowych

Współczesne uwarunkowania prawne i ekonomiczne – nie tylko w kontekście wyzwań wspólnotowych, lecz w świetle wzrastającej roli międzynarodowego prawa podatkowego w tworzeniu modeli podatkowych – osłabiły moim zdaniem tezę,

<sup>28</sup> Art. 112aa ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 869), dalej cytowana jako: u.f.p.

<sup>29</sup> Art. 146f ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 2174).

<sup>30</sup> Art. 86 ust 1b u.f.p.

<sup>31</sup> Szerzej na ten temat zob. K. Marchewka-Bartkowiak, *Reguły fiskalne*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2010, 7(32), s. 4–6.

<sup>32</sup> Art. 125 TFUE.

że scentralizowanie władzy w obrębie jednego terytorium powoduje nabycie przez nią przywileju wyłączności stanowienia prawa<sup>33</sup>. W sferze podatkowej prawodawca krajowy nie może być uznany za „oświeconego dyktatora” niepodlegającego żadnym politycznym ograniczeniom<sup>34</sup>. Faktyczna suwerenność podatkowa wyraża się w:

- ❑ trójpodziale władzy, władze muszą być podzielone i stopione ze sobą razem, tak by się wzajemnie kontrolować i hamować<sup>35</sup>,
- ❑ wyważeniu interesu władzy z interesem różnych grup społecznych i zawodowych, co wymusza pluralizm i poszukiwanie konsensusów, chodzi o przekonanie obywateli, że państwo ma prawo sprawować rządy, cieszy się niezbędnym autorytetem, a nie jest tylko i wyłącznie dzierżycielem władzy podatkowej<sup>36</sup>; to autorytet państwa bardziej niż przymus określonego postępowania powinny być motywem działań członków społeczeństwa,
- ❑ wsparciu idei społeczeństwa obywatelskiego, które obejmuje te wszystkie dziedziny życia, gdzie jednostki i ich stowarzyszenia mają wolny wybór i mogą podejmować niezależne decyzje<sup>37</sup>; demokratyczne metody sprawowania władzy wymagają nadania podatnikom uprawnień konsultacyjnych, doradczych, kontrolnych przez co następuje wzrost ich podmiotowości, a co za tym idzie – rzeczywista rola, jaką pełnią oni w systemie politycznym.

Jeśli suwerenność podatkową definiować przez zdolność do prowadzenia przez państwo polityki podatkowej nieograniczonej wpływami zewnętrznymi<sup>38</sup>, to zaznaczyć trzeba, że w Unii Europejskiej tak daleko sięgająca suwerenność nie istnieje. Jak wskazuje doktryna, akt akcesji państwa do UE oznaczał przystąpienie Polski do organizacji międzynarodowej o szczególnym charakterze – o nieokreślonym czasie działania, która, działając w swoim podstawowym obszarze kompetencji, ma własne rozbudowane instytucje dające jej możliwość efektywnego wykonywania zadań przekazywanych przez państwa członkowskie, osobowość i zdolność prawną (w tym prawo reprezentacji w stosunkach międzynarodowych) i – co najważniejsze – własny autonomiczny system prawny mający pierwszeństwo i skutkujący bezpośrednio względem prawa państw członkowskich<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> Z. Blok, *Teoria polityki*, Poznań 1998, s. 12.

<sup>34</sup> B. Jacobs, *From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy*, „Public Finance Analysis” 2013, 69(3), s. 341.

<sup>35</sup> Z. Blok, op. cit., s. 14.

<sup>36</sup> A. Heywood, *Teoria polityki. Wprowadzenie*, Warszawa 2009, s. 96.

<sup>37</sup> Ibidem, s. 88.

<sup>38</sup> R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 77.

<sup>39</sup> L. Garlicki, *Komentarz do art. 4*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, SIP LEX 2016.

Przyjęcie *acquis communautaire* z jednej strony, a z drugiej – konieczność przedsięwzięcia działań zwalczających nadużycia podatkowe w skali ponadnarodowej były okolicznościami, które ograniczyły monopol państwa w zakresie tworzenia norm prawa podatkowego<sup>40</sup>. Wyprowadzam stąd wniosek, że w ramach współuczestnictwa we wspólnym rynku i przywileju współtworzenia europejskiego prawa podatkowego suwerenność rozumiana jako autonomia legislacyjna parlamentu narodowego jest wartością tej samej rangi co obowiązek ochrony paneuropejskich wartości ekonomicznych i gospodarczych (stabilność systemu, samowystarczalność finansowa, praworządność działań rządzących i rządzonych), za którą odpowiedzialne są wszystkie kraje członkowskie. Wydaje się, że przestrzeń samodzielności w zakresie polityki podatkowej jest ograniczona w większym stopniu w przypadku krajów, które weszły do Unii Europejskiej w XXI w.; rzecz w tym, że ich duże potrzeby i oczekiwania finansowe wymusiły spójne i rygorystyczne spojrzenie na dyscyplinę fiskalną wszystkich członków UE<sup>41</sup>. Dla Unii Europejskiej wyzwaniem jest dążenie do dobrobytu gospodarczego, determinowanego niwelacją barier prawnych na drodze do rozwoju przedsiębiorczości. W Unii Europejskiej nie ma problemu funkcji fiskalnej, gdyż zadanie to wyczerpują traktatowe zobowiązania państwa członkowskiego do nieodwołalnego, automatycznego i przymusowego wpłacenia rokrocznych składek na pokrycie zasobów własnych UE. Natomiast reguła komplementarności krajowej i wspólnotowej polityki podatkowej sprawia, że obszarem wspólnego zainteresowania jest problem uszczelniania systemu podatkowego i przeciwdziałania nadużyciom prawa podatkowego. Wyraźnie preferowaną jest metoda rozszerzania bazy podatkowej (podstawy opodatkowania) aniżeli wzrostu stawek podatkowych jako celu zwiększenia dochodów budżetowych i jednocześnie kontroli obszaru gospodarki nieoficjalnej<sup>42</sup>. Podobnie w obu płaszczyznach tworzenie polityki podatkowej musi brać pod uwagę szereg aspektów związanych z konsolidacją finansów publicznych, utrzymaniem makroekonomicznej równowagi, wspieraniem rozwoju gospodarczego.

Z kolei dla rządów narodowych i polityków krajów członkowskich priorytetową kwestią jawi się przede wszystkim wynik wyborów parlamentarnych. Stąd też promowanymi w kampaniach wyborczych wartościami stają się interesy narodowe, lokalna polityka społeczna, szeroko rozumiane sprawy obywatelskie. Politycy

<sup>40</sup> A. Kuś, *Rodzaje kompetencji Unii Europejskiej a unijna polityka podatkowa*, „Studia z Polityki Publicznej” 2004, 2, s. 15.

<sup>41</sup> T. Houbenova, *The Fiscal Sovereignty and the Tax Policies of the New EU Member States: The EMU Challenges and Prospects of Fiscal Governance Reform*, „Economics 21” 2013, 1, s. 1–2.

<sup>42</sup> C. Remeur, *Tax Policy In The EU – Issues and Challenges*, „European Parliamentary Research Service” 2015, s. 1.

krajowi częściej niż organy unijne zwracają również uwagę na czynnik demograficzny, gdyż starzejące się społeczeństwa wymagają zwiększenia nakładów na zabezpieczenia socjalne. Nie bez znaczenia jest też roszczeniowość wyborców i ich nawyki związane z rozbudowanym katalogiem wydatków publicznych. Biorąc te okoliczności pod uwagę, należy stwierdzić, że krajowa polityka podatkowa z natury rzeczy operuje przede wszystkim argumentami o ochronie interesu finansów publicznych danego państwa poprzez stały i regularny dopływ dochodów podatkowych wydawanych na szeroko zakrojone zadania publiczne<sup>43</sup>. Na płaszczyźnie krajowej priorytetem staje się to, że podatki mają po prostu zaspokoić popyt władzy publicznej na pieniądź w zakresie, w jakim umożliwi to jej efektywne sprawowanie funkcji i zadań publicznych<sup>44</sup>. Każdy rząd powinien tak dobrać instrumentarium podatkowe, by zapewnić dobrobyt społeczny; w tym celu jednak musi być czuły na wszystkie sygnały płynące od podatników, a związane z reakcjami na opodatkowanie<sup>45</sup>. Dobrobyt społeczny jest uznawany za wskaźnik zamożności społeczeństwa, który zależy od dostępności dóbr użytecznych dla indywidualnego obywatela. Nie jest on jednak zwykłą sumą wszystkich dóbr, na które istnieje zapotrzebowanie; uznaje się wręcz, że im większe są nierówności materialne w społeczeństwie, tym poziom tego dobrobytu – a także stopień sprawiedliwości podatkowej – maleje<sup>46</sup>. Dobrobyt to nie tylko kwestie materialne; na odczucie stanu dobrobytu wpływają też warunki życia, zdrowia i jego ochrony, czystości środowiska naturalnego, gwarancje zatrudnienia zgodnie z kwalifikacjami i za godziwym wynagrodzeniem, wreszcie – realne szanse awansu zawodowego<sup>47</sup>.

## Uwagi końcowe

Polityka podatkowa jest mechanizmem pozaprawnym o bardzo dynamicznej naturze. Obserwowana na przestrzeni ostatnich lat koordynacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej nie ma na celu całkowitego ujednoczenia systemów podatkowych krajów Wspólnoty. Wydaje się to zresztą niemożliwe: w prawie podatkowym nie można zastosować mechanizmów znanych prawu celnemu, związanych z uni-

<sup>43</sup> K. Andersson, E. Eberhartinger, L. Oxelheim, *The Role of National Tax Policies in the European Union*, [w:] idem, *National Tax Policy in Europe*, Springer 2007, s. 1.

<sup>44</sup> P. Felis, *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*, Warszawa 2015, s. 79.

<sup>45</sup> B. Jacobs, *From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy*, „Public Finance Analysis” 2013, 69(3), s. 339.

<sup>46</sup> Ch. Heady, *Optymalne opodatkowanie jako wskazówka dla polityki podatkowej*, [w:] M. Devereux (red.), *Efektywność polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 44.

<sup>47</sup> B. Winiarski, *Uwarunkowania, cele i dziedziny polityki ekonomicznej*, [w:] idem (red.), *Polityka ekonomiczna*, Wrocław 1992, s. 51.

fikacją przepisów celnych – skoro jednolity rynek wymagał zniesienia barier celnych, to tym bardziej nie mogły być one zastąpione barierami podatkowymi<sup>48</sup>. Jednocześnie kraje członkowskie niechętnie rezygnują ze swej suwerenności podatkowej, z tego względu iż cele polityki podatkowej – będącej składową polityki ekonomiczno-gospodarczej – mogą być odmiennie akcentowane w poszczególnych krajach, w zależności od ich tradycji, uwarunkowań gospodarczych, tendencji społecznych, kultury politycznej<sup>49</sup>. Ponadto, jak wskazuje się w doktrynie, imitacja systemów podatkowych stosowanych w innych krajach prowadząca do powszechnej unifikacji prawa podatkowego jest – z punktu widzenia pojedynczego kraju – działaniem niekoniecznie pożądanym. Kraj, który w ten sposób modyfikuje system podatkowy, pozbawia się korzyści wynikających z jego własnych, specyficznych uwarunkowań i założonych ambicji rozwojowych. W dobie globalizacji światowej system podatkowy stał się więc ważnym elementem kształtującym nie tylko „dobre państwo”, sprawiedliwy ustrój, dbałość o harmonię interesów strategicznych z dobrobytem społecznym, ale też troskę konkurencyjność krajowej gospodarki<sup>50</sup>. Ponadto, co szczególnie dostrzegalne jest w Polsce, staje się kryterium oceny ze strony coraz szerszych rzesz społeczeństwa. Tym samym sprawnie działający i przyjazny system podatkowy należy traktować jako jeden z uniwersalnych celów polityki podatkowej<sup>51</sup>.

## Bibliografia

- Andersson K., Eberhartinger E., Oxelheim L., *National Tax Policy in Europe*, Springer 2007.
- Antoszkiewicz R., *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, [w:] J. Sikorski (red.), *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, Białystok 2004.
- Blok Z., *Teoria polityki*, Poznań 1998.
- Brzeziński B., *O niezrealizowanych projektach legislacyjnych unijnego prawa podatkowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Przyszłość Unii Europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*, Białystok 2013.
- Cojocar C., Moisescu R., *The Tax Policy Within The European Union: Concepts, Institutions, Trends and Challenges*, „Annals of the Constantin Brancușu University of Targu Jiu, Economy Series” 2016, 3.

<sup>48</sup> C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz 2008, s. 179.

<sup>49</sup> R. Antoszkiewicz, *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, [w:] J. Sikorski (red.), *Polityka podatkowa po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, Białystok 2004, s. 12.

<sup>50</sup> F. Grądalski, *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 163.

<sup>51</sup> S. Owsiak, *Podstawy nauki finansów*, Warszawa 2002, s. 270.

- Dietsch P., Rixen T., *Global Tax Governance – What Is Wrong and How To Fix It?*, Colchester 2016.
- Felis P., *Podatki od nieruchomości a polityka podatkowa gmin w Polsce*, Warszawa 2015.
- Garlicki L., *Komentarz do art. 4*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, SIP LEX.
- Genschel P., Jachtenfuchs M., *The Fiscal Autonomy of a Regulatory Polity: Tax Policy and Multilevel Governance in the EU*, „Hertie School of Governance” 2009, 43.
- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004.
- Heady Ch., *Optymalne opodatkowanie jako wskazówka dla polityki podatkowej*, [w:] M. Devereux (red.), *Efektywność polityki podatkowej*, Warszawa 2007.
- Heywood A., *Teoria polityki. Wprowadzenie*, Warszawa 2009.
- Houbenova T., *The Fiscal Sovereignty and the Tax Policies of the New EU Member States: The EMU Challenges and Prospects of Fiscal Governance Reform*, „Economics 21” 2013, 1.
- Jacobs B., *From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy*, „Public Finance Analysis” 2013, 69(3).
- Juchniewicz E., *Prawo podatkowe Unii Europejskiej* [w:] A. Drwiłło (red.) *System prawno-finansowy Unii Europejskiej*, SIP LEX.
- Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001.
- Kosikowski C., *Prawo finansowe w Unii Europejskiej*, Bydgoszcz 2008.
- Kuś A., *Rodzaje kompetencji Unii Europejskiej a unijna polityka podatkowa*, „Studia z polityki publicznej” 2004, 2.
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Łętowska E., *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i prawo” 2005, 4.
- Marchewka-Bartkowiak K., *Reguły fiskalne*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2010, 7(32).
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Mourre G., *Tax Policy Challenges in EU Countries: A Few Lessons from the 2012 Commission Tax Reform Report and the European Semester*, „The Economic and Social Review” 2013, 44(4).
- Nowak-Far A., *Kryzys ekonomiczno-finansowy w Unii Europejskiej. Koncepcja i podsumowanie dyskusji*, [w:] T. Grosse (red.), *Polityki europejskie w dobie kryzysu*, Warszawa 2016.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Owsiak S., *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, Warszawa 2016.
- Owsiak S., *Podstawy nauki finansów*, Warszawa 2002.
- Remeur C., *Tax Policy In The EU – Issues and Challenges*, „European Parliamentary Research Service” 2015.

- Walsh K., *Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration*, „The Economic and Social Review” 2012, 43(3).
- Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.
- Wernik A., *Finanse publiczne*, Warszawa 2014.
- Winiarski B., *Uwarunkowania, cele i dziedziny polityki ekonomicznej*, [w:] B. Winiarski (red.), *Polityka ekonomiczna*, Wrocław 1992.
- Wróbel P., *Środki harmonizacji prawa unijnego w dziedzinie podatków*, [w:] D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, Warszawa 2011.