

*Bartosz Makowicz**

Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej

I. Wprowadzenie

Pobieranie podatków jest najważniejszym źródłem dochodów każdego państwa i stanowi zarazem o jego sile, niezależności oraz zdolności do aktywnego działania i swobodnego rozwoju. Podatki należą zatem do jednych z najistotniejszych instrumentów efektywnej polityki gospodarczej państwa. To właśnie z pomocą odpowiedniej polityki podatkowej implementowane są w życie plany i przedsięwzięcia rządowe, bardzo często traktowane jako środek ratujący deficyty w budżecie. Podatki należą więc do elementarnych kompetencji każdego państwa, a ich gospodarcza i polityczna funkcja zapewniona jest przez moc ustawodawczą w tejsze właśnie dziedzinie. Mówiąc krótko: „*кто ма власть над податками, ма власть над wszystkim*” (*the power to tax is the power to govern*).¹

Decydująca rola podatków powoduje, iż państwa członkowskie Unii Europejskiej wyjątkowo niechętnie godzą się na rezygnację ze swoich kompetencji, czego wymaga od nich jednak Bruksela, konsekwentnie realizując art. 2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (dalej: Traktatu). Zgodnie z jego treścią, zadaniem Unii jest utworzenie wspólnego rynku wewnętrznego. Zadanie to jednak nie może zostać zrealizowane bez uprzedniego ujednoczenia przepisów podatkowych. Różnice w tym sektorze doprowadzić mogą bowiem do szeregu problemów i nieporozumień, zarówno na płaszczyźnie politycznej jak i gospodarczej.² Dlatego też, by zrealizować główny cel Unii, czyli wspólny rynek, konieczny jest wspólny system opodatkowania, który nie tylko złagodzi, ale zlikwiduje wszelkie niedogodności spowodowane dywergencjami. W dziedzinie

* **Bartosz Makowicz** – Instytut Niemieckiego i Europejskiego Prawa Przedsiębiorstw, Uniwersytet w Münster.

¹ Za: D.Birk, *Verteilung der Finanzhoheit*, Herne/Berlin 1995, s.111.

² R.Regul, W.Renner, *Finanzen und Steuern in der Europäischen Integration*, t. VI, Amsterdam 1966, s.14.

podatków pośrednich zadanie te konkretyzuje art. 93 Traktatu. Regulacja ta zobowiązuje Wspólnotę do stopniowego wdrażania – na drodze harmonizacji istniejących regulacji państwowych – jednolitych przepisów, stwarzając w ten sposób wspólnotowy system opodatkowania pośredniego.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie drogi, jaką Bruksela obrała dla osiągnięcia optymalnych wyników. Droga owa przebiega pomiędzy dwoma przeciwległymi biegunami: z jednej strony interesy państw członkowskich w zachowaniu ich ustawodawstwa podatkowego a z drugiej zabiegi Unii Europejskiej w celu przekazania kompetencji w tej dziedzinie organom wspólnotowym, co *de facto* godzi w suwerenność finansową państw członkowskich. Harmonizację podatków pośrednich w UE zobrazować można zatem jako swoiste zawody w przeciąganiu liny: lina to kompetencje w ustawodawstwie podatkowym. Z jednej strony ciągnie Unia, która chce w ten sposób stworzyć jednolite przepisy celem urzeczywistnienia wspólnego rynku wewnętrznego, z drugiej zaś państwa członkowskie, pragnące zachować jak najwięcej ze swych kompetencji. W poniższej analizie przedstawiony został wynik tych zawodów: które kompetencje zostały oddelegowane na rzecz Unii, a które pozostały wciąż w rękach państw członkowskich? Gdzie leżą granice działań unijnych oraz mechanizmy utrzymania obecnego stanu harmonizacji? Jakie standardy udało się wcielić w życie i jaki wpływ mają one na politykę podatków pośrednich państw członkowskich? Jak ostatecznie potoczyć się może proces „europeizacji podatków pośrednich”?³

1. Podatki pośrednie

Co rozumie się przez podatki pośrednie i w jakich sektorach są one pobierane? Czy istnieje różnica pomiędzy podatkiem pośrednim pobieranym w państwie i tym pobieranym od produktów oraz usług przemierzających granice państw członkowskich?

1.1. Podatek pośredni w państwie

Sam Traktat nie zawiera definicji podatku. Pierwszej „europejskiej” definicji szukać należy w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej: Trybunał). W jednym z orzeczeń⁴ czytamy, iż podatki są to świadczenia finansowe, pobierane przez uprawnione do tego organy celem uzyskania dochodów, bez rekompensaty. Do podatków nie zalicza się natomiast opłat

³ R.David, *Die Zukunft der europäischen Rechtsordnungen: Vereinheitlichung oder Harmonisierung?*, ed. K.Zweigert, *Europäische Zusammenarbeit im Rechtswesen – Berichte und Vorschläge*, Tübingen 1995, s.15.

⁴ Orzeczenie C-197/94 z 13.02.1996, ECR 1996, s.I-00505.

parafiskalnych, jak również cła i jemu podobnych opłat.⁵ Podczas gdy podatki bezpośrednie obciążają faktyczną wartość oraz przyrost majątku osób fizycznych oraz instytucji zgodnie z ich wydajnością, podatki pośrednie, jak sama nazwa wskazuje, tylko pośrednio nawiązują do dochodów podatnika, ograniczając się do poborów podatku za produkty oraz świadczone usługi.⁶

1.2. Reguła pochodzenia kontra reguła przeznaczenia

Przedstawiony podatek pośredni dotyczy jednak tylko produktów i usług pozostających na terytorium danego państwa. Kiedy natomiast opuszczają one to terytorium, nasuwa się pytanie, czy podatek należy pobierać w kraju jego produkcji (reguła pochodzenia), czy w kraju docelowym (reguła przeznaczenia)? Modelem stosowanym w Unii, jak i najczęściej stosowanym w handlu międzynarodowym, jest to drugie rozwiązanie. Kraj eksportujący nie pobiera podatków – lub są one zwracane przy wywozie – podczas gdy kraj importujący stosuje korespondujące opodatkowanie przy przywozie.⁷ Długoterminowym celem Unii jest jednak stosowanie reguły pochodzenia, co zostanie przedstawione w dalszym toku niniejszych rozważań.

2. Cele „podatkowe” obrane w Traktacie

Dla kompleksowego przedstawienia stopnia, w jakim Brukseli udało się już ustanowić jednolite przepisy odnośnie do opodatkowania pośredniego, należy przede wszystkim zapoznać się z obranymi przez nią celami, a następnie dokonać wspólnego zestawienia celów i osiągnięć w tejże dziedzinie. Owa porównawcza perspektywa umożliwi zarazem zrozumienie, którą drogę Unia obrała. W harmonizacji podatków pośrednich obrane cele omawiane są w związku z art. 93 Traktatu. Jak wspomniano, harmonizacja jest niezbędna dla zrealizowania rynku wewnętrznego. Przepis ten zatem, przewidując ową harmonizację, nawiązuje do celów zawartych już w art. 2 Traktatu, jednocześnie je konkretyzując.⁸ Do założeń głównych należy więc stworzenie warunków umożliwiających urzeczywistnienie „czterech wolności” oraz systemu zapewniającego niezakłóconą konkurencję.⁹ Pomocne w osiągnięciu tych postulatów mają

⁵ Por.: art. 23 Traktatu.

⁶ G.Laule, *Die Harmonisierung des Europäischen Steuerrechts*, „Internationales Steuerrecht“, no. 10/2001, s.298.

⁷ A.Sapusek, *Ökonomische und juristische Analyse der Steuerharmonisierung in der EU*, Frankfurt a.M. 1997, s.17.

⁸ Patrz: C.Kuntze, *Die Kompetenzen der EG auf dem Gebiet des Steuerrechts*, Frankfurt a.M. 1998, s.88.

⁹ R.Voß, *Kommentar zum EWG-Vertrag*, München 2003, art. 93, przyp. 1.

być: stworzenie wspólnej granicy, wspólne tzw. polityki flankujące oraz powołanie Unii Gospodarczej i Walutowej.

2.1. Wolny rynek – gwarancja „czterech wolności”

Traktat przewiduje swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału w granicach Unii. Z góry podkreślić należy sprzeczność stosowanej przez UE reguły przeznaczenia z wymienionymi właśnie fundamentalnymi założeniami Traktatu. Koncepcja wspólnego rynku wewnętrznego jest sprzeczna z towarzyszącymi tej regule formalnościami granicznymi,¹⁰ kontrolami oraz inspekcjami. Czynności te powodują tzw. zakłócające ciała obce,¹¹ zatem celem centralnym¹² jest ich usunięcie poprzez przyjęcie reguły pochodzenia. Skutkiem takiego przejścia byłby koniec formalności granicznych: kontrole przywozu byłyby zbędne, gdyż nie istniałoby opodatkowanie w kraju przeznaczenia; kontrole wywozu towarów byłyby również zbędne, gdyż nie byłoby zwolnień podatkowych dla towarów eksportowanych.¹³ Doszłoby wtedy do znacznego przyspieszenia cyrkulacji produktów, co w efekcie końcowym byłoby wielce korzystne dla konsumenta.¹⁴

Należy zatem stwierdzić, iż jednym z głównych celów UE jest jak najszybsze przejście do reguły pochodzenia. Będzie ono jednak możliwe dopiero po wprowadzeniu jednolitej dla wszystkich państw członkowskich stopy opodatkowania oraz systemu wyrównującego pojawiające się różnice.¹⁵ Harmonizacja podatków niezbędna jest więc dla wprowadzenia reguły pochodzenia, która ze swojej strony jest jedynym rozwiązaniem gwarantującym nienaruszalność „czterech wolności” oraz realizację wspólnego rynku. Przywołując z kolei decydujące dla powołania Unii znaczenie wspólnego rynku, należy stwierdzić, iż są to główne cele harmonizacji. Pierwsze konkretne propozycje działania w tym celu Komisja przedłożyła Radzie w tzw. programie FISCALIS.¹⁶ Rada jednak, głównie za sprawą zasady jednomyślności, nie osiągnęła na tym polu konsensusu.

¹⁰ U.Springsguth, *Die Grundzüge des neuen Mehrwertsteuersystems*, „Der Betriebsberater“, no. 11/1992, s.747.

¹¹ H.Debatin, *Die steuerliche Gewandung der EWG*, „Der Betrieb“, no. 14/1973, s.687.

¹² Por.: C.Classen, *Der Wegfall der Grenzkontrollen*, wyd. 2, Regensburg 1990, s.133.

¹³ A.Hagen, *Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa*, Frankfurt a.M. 2000, s.38.

¹⁴ Ibidem, s.38.

¹⁵ T.Oppermann, *Europarecht*, wyd. 2, München 1999, przyp. 1177.

¹⁶ KOM/96/0328 ENDG.

2.2. Niezakłócona konkurencja na rynku wewnętrznym

Dalszy element zasadniczy¹⁷ wspólnego rynku wewnętrznego, który może zostać naruszony przez niejednolite podatki, znajduje się w art. 3, lit. g Traktatu. Zgodnie z nim zadaniem Unii jest stworzenie niezakłóconej konkurencji.¹⁸ Ze względu na fakt, iż system podatkowy może uchodzić za czynnik atrakcyjności danego regionu w świetle konkurencji, również w tej dziedzinie celem Unii jest ujednolicanie owych systemów. Postanowieniem zasadniczym jest więc równość w konkurencji, a zwłaszcza przestrzeganie zakazów dyskryminacji.¹⁹

2.3. Wspólna granica w handlu międzynarodowym

Wspólny rynek wewnętrzny charakteryzuje się tym, że występuje on jako jednolita całość wobec krajów trzecich.²⁰ To założenie nie ma jednak racji bytu tak długo, jak długo na rynku owym istnieją dywergencje podatkowe poszczególnych państw członkowskich. Przedsiębiorstwa wspólnotowe mogłyby poza tym dopuszczać się wykroczeń wobec zdrowej konkurencji operując na rynkach krajów trzecich.²¹ Kolejnym celem harmonizacji jest zatem utworzenie wspólnej granicy w handlu międzynarodowym.

2.4. Wspólne polityki „flankujące”

Do przedstawionych wyżej trzech celów zasadniczych, w których osiągnięciu niezbędne jest ujednoczenie podatków, dodać należy jeszcze wspólną politykę w dziedzinie transportu, rolnictwa oraz rybołówstwa, jako tzw. polityki flankujące. Różnice w opodatkowaniu mogą bowiem przyczyniać się do konfliktów w ustalaniu wspólnych postanowień we wspomnianych dziedzinach. Dlatego też, również dla bezkonfliktowego funkcjonowania wspólnych polityk flankujących, niezbędna jest harmonizacja.

2.5. Unia Gospodarcza i Walutowa

W momencie, gdy dany kraj członkowski stosuje prawo podatkowe jako instrument polityki gospodarczej, co jest zjawiskiem powszechnym, praktyka taka nie może być sprzeczna z postanowieniami Traktatu w tejże dziedzinie.²² Może to doprowadzić do sytuacji, w której opodatkowanie pośrednie w państwie

¹⁷ H.Groeben-Andel, *Kommentar zum EWG-Vertrag*, wyd.4, Baden-Baden 1991, s.1661.

¹⁸ P.Behrens, *Das Wirtschaftsrecht des Europäischen Binnenmarkts*, „Jura“, no. 11/1989, s.563.

¹⁹ G.Laule, op.cit., s.298.

²⁰ A.Hagen, op.cit., s.42.

²¹ Ibidem, s.42.

²² T.Menck, *Die Steuer im Gemeinsamen Markt und ihre Harmonisierung*, „Deutsche Steuerzeitschrift“, no. 22, s.345.

członkowskim jest niezgodne z celami Wspólnoty na obszarze Unii Gospodarczej i Walutowej, której powołanie przewiduje art. 2 Traktatu. Pod tym względem harmonizacja podatków służy zatem również urzeczywistnieniu tejże Unii.

2.6. Dalsze cele harmonizacji

Ostatecznie wymienić można następujące cele harmonizacji podatków pośrednich:²³

- zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu oraz zwolnienia podatkowe w transporcie międzygranicznym,
- skuteczniejsze zwalczanie przestępstw podatkowych poprzez kooperacje urzędów finansowych.

II. Ustawodawstwo podatkowe – napięta sytuacja między UE a państwami członkowskimi

Europeizacja prawa podatków pośrednich²⁴ w UE oraz, jak przedstawiono, urzeczywistnienie podstawowych celów istnienia Wspólnoty, jest do zrealizowania tylko legalnymi metodami, na podstawie prawnej Traktatu. Najważniejsze dla tych celów upoważnienie oferuje Unii art. 93 Traktatu, którego postanowienia skonkretyzowane zostały przez szereg przepisów wtórnego prawa wspólnotowego i orzecznictwo Trybunału. Jednocześnie z góry należy zaznaczyć, iż pole działania Wspólnoty zawęża w diametralnym stopniu zawarta w owym artykule reguła jednomyślności, na której uchylenie nie godzą się państwa członkowskie ze względu na wspomnianą decydującą rolę podatków. W dalszej części przedstawione zostaną najpierw warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby akt harmonizujący podatki został uchwalony, a następnie zaprezentowane akty dotyczący ustanowione, wywierające bezpośredni lub pośredni wpływ na ustroje podatkowe państw członkowskich.

1. Wspólnotowe prawo pierwotne

Art. 93 Traktatu ustanawia w swej części formalnej postępowanie przy uchwalaniu aktów harmonizujących, a w części drugiej przesłanki materialne takowego aktu.

²³ H-J.Selling, *Steuerharmonisierung im Europäischen Binnenmarkt*, „Internationales Steuerrecht“, no. 14/2000, s.424.

²⁴ A.Hagen, *op.cit.*, s.173.

1.1. Przesłanki formalne

Art. 93 Traktatu stanowi, iż prawo inicjatywy zarezerwowane jest dla Komisji Europejskiej, co jest i tak jej immanentną kompetencją.²⁵ Wniosek Komisji jest najpierw przedkładany Radzie UE, która ma następnie obowiązek konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym. Rola Parlamentu ogranicza się zatem do wyrażenia opinii, nie posiada on kompetencji decydujących.²⁶ Niemniej jednak brak przeprowadzonej konsultacji może doprowadzić do wykroczenia procesowego zgodnie z art. 231 Traktatu i w rezultacie uchylenia aktu przez Trybunał. Po konsultacji z Parlamentem, Komisja podejmuje decyzję jednomyślnie. Jakkolwiek prosty jest sam proces, to stanowi on ze względu na zasadę jednomyślności główny czynnik hamujący pełną harmonizację. Zasada ta jest wyrazem wciąż panującego braku zaufania państw członkowskich do jednolitej europejskiej polityki podatkowej.²⁷ Nieufność owa spowodowana jest nie tylko generalną niechęcią do przekazywania kompetencji podatkowych Unii ze względu na ich znaczenie dla kraju, lecz jest również podyktowana wadą właśnie przedstawionego procesu, która leży w znikomej jego demokratyczności, a to za sprawą konsultacji jedynie z Parlamentem. Ostatnia z przesłanek formalnych dotycząca zapisu o terminach nie ma dziś jakiegokolwiek znaczenia.

1.2. Przesłanki materialne

Akt zaproponowany przez Komisję musi spełniać wymogi materialne art. 93 Traktatu. Te przewidują, iż „*Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna*”. Artykuł ten zawiera szereg nieokreślonych pojęć prawnych, które wymagają sprecyzowania na drodze odpowiedniej interpretacji. Co oznacza sam termin „harmonizacji” i jakich dokładnie podatków ona dotyczy? O jakich „przepisach” jest mowa i w końcu kiedy harmonizacja jest „niezbędna”?

a) „Harmonizacja”

Pod niewyraźnym pojęciem harmonizacji rozumiane jest dopasowywanie przepisów prawnych państw członkowskich do jednolicie ustanowionych standardów prawa wspólnotowego.²⁸ Innymi słowy, chodzi o zbliżanie regulacji

²⁵ R.Voß, op.cit., art. 93, przyp.13.

²⁶ G.Laule, op.cit., s.300.

²⁷ Ibidem, s.300.

²⁸ H-W.Arndt, *Europarecht*, wyd. 3, Heidelberg 1998, s.122.

prawnych i administracyjnych państw członkowskich poprzez wywieranie wpływu na ich treść.

b) Przedmiot regulacji

Brzmienie samego artykułu nasuwa wniosek, iż wymienione podatki – obrotowy oraz akcyzę – należy uważać za podatki pośrednie. Wyliczenie to jednak nie uchodzi za ostateczne. Co więcej, należy uważać je za przykłady podatków pośrednich, do których zaliczane są pozostałe ich typy. Art. 93 Traktatu obejmuje zatem wszystkie kategorie podatków pośrednich²⁹ (podatek od przepływu kapitału, od przewozu osób i towarów, od ubezpieczeń itd.).³⁰

c) „Przepisy”

Niejasne jest dalej, jaką postać mogą przyjąć „przepisy” Rady, by móc harmonizować właśnie przedstawione podatki. Pojęcie to jest neutralne i nie ogranicza formy możliwych aktów prawnych, przez co zwiększona jest elastyczność Rady i jej możliwości manewru. Ma ona bowiem do swej dyspozycji wszystkie wymienione w art. 249 Traktatu środki.³¹ Niemniej jednak największym znaczeniem dla harmonizacji wykazują się jedynie dyrektywy (art. 249, ust. 3 Traktatu).³² Dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom państwowym swobodę wyboru formy i środków realizacji. Ich funkcją jest więc „wzniecenie” rozwoju prawa państw członkowskich w myśl ustalonych standardów unijnych. Z reguły nie wykazują one działania bezpośredniego. Wielką zaletą dyrektyw jako aktów harmonizujących podatki jest ich funkcja „blokująca”. Powstaje ona w momencie wdrażania przez państwa członkowskie i stanowi, iż od tego momentu ustawodawca nie ma kompetencji do uchwalania aktów sprzecznych z daną dyrektywą. Ten sam zakaz dotyczy zarówno aktów właśnie uchwalanych, jak i przyszłych – w tym względzie dyrektywa stanowi wykładnię interpretacyjną.

d) „Niezbędność” harmonizacji

Kryterium niezbędności odznacza się tendencją ograniczającą kompetencje unijne i w związku z tym zostanie omówione w ramach ograniczeń nałożonych na ustawodawstwo Unii odnoszące się do podatków pośrednich.

²⁹ B.Terra, P.Wattel, *European Tax Law*, London 1997, s.71.

³⁰ R.Voß, op.cit., art. 93, przyp. 6.

³¹ Ibidem, art. 93, przyp. 12.

³² O-H.Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, wyd. 5, München 2002, s.112.

2. Wspólnotowe prawo wtórne

O ile akt wniesiony przez Komisję spełnia przedstawione właśnie przesłanki materialne art. 93 Traktatu, Rada ustanawia w omówionym procesie zaproponowany przepis harmonizujący. W ten sposób, powołując się na legalną podstawę prawną Traktatu, Rada ustanowiła szereg przepisów, które pokrótce przedstawione zostaną w dalszej części. Przepisy podatkowe państw członkowskich uległy w ten sposób najznacznieszej modyfikacji za pomocą tzw. dyrektyw podatkowych. Dotychczas uchwalono już cały szereg aktów, które krok po kroku – wprowadzając jednolite standardy – pozbawiają państwa członkowskie ich ustawodawstw podatkowych na rzecz Unii. Kolejnym zadaniem jest więc ich krótki opis.

2.1. Pierwsza dyrektywa odnosząca się do podatku obrotowego

Kamieniem milowym w harmonizacji opodatkowania obrotów była tzw. pierwsza dyrektywa odnosząca się do podatku obrotowego.³³ Wprowadzony z nią został jednocześnie we wszystkich państwach członkowskich tzw. wieloetapowy system netto podatku od obrotu, który zastąpił istniejący do tamtej pory wieloetapowy system brutto podatku od obrotu. Odstąpienie od starego systemu brutto było niezbędne, gdyż powodował on znaczne zagrożenie dla zdrowej konkurencji,³⁴ był więc sprzeczny z jednym z głównych celów Traktatu. System ten polegał bowiem na tym, iż wykładnikiem dla obliczenia podatku na każdym etapie zbytu była cena brutto, co skutkowało uwzględnieniem ceny z podatkiem z etapu niższego itd. Rachunek takowej praktyki jest prosty: im więcej etapów, tym wyższa była stopa podatkowa i w efekcie wyższa cena produktu dla konsumenta. Ów tzw. efekt kumulacji doprowadzał do ograniczeń liczby etapów produkcji oraz dystrybucji, co z kolei było przyczyną zakłóceń w konkurencji. Wszystkie te problemy rozwiązała pierwsza dyrektywa. Wprowadziła ona nowy system netto. Przy obliczeniach podatku na każdym etapie zbytu, jako wykładnik uwzględniana jest teraz cena netto, jako cena wyjściowa. Liczba poszczególnych etapów stała się więc nieistotna, a konsument zadowolony jest z niższych opłat za towary.

2.2. Szósta dyrektywa odnosząca się do podatku obrotowego

Kolejny ważny krok ku harmonizacji podatku od obrotu stanowi tzw. szósta dyrektywa odnosząca się do podatku obrotowego.³⁵ Zawiera ona głównie

³³ Dyrektywa 67/227/EWG z 11.04.1967, O.J., P071, 14.04.1967, s.1301–1303.

³⁴ R.Nowack, *Art. 99 w: H.Groeben-Andel, op.cit., przyp.34; R.Voß, op.cit., art.93, przyp. 158.*

³⁵ Dyrektywa 77/388/EWG z 17.05.1977, O.J., L 145, 13.06.1977, s.0001–0040.

definicje rzeczowego, geograficznego oraz osobowego zasięgu podatku. Akt ten z powodzeniem przeprowadził ujednoczenie podatkowych podstaw obliczeniowych.³⁶ Komisja wnosząc o uchwalenie takiego aktu, kierowała się chęcią stworzenia systemu podatków obrotowych, który w żaden sposób nie zakłóca działania konkurencji oraz dalszym, jakże kontrowersyjnym celem – planami o finansowaniu budżetu unijnego z wpływów z podatku od obrotu pobieranego w państwach członkowskich. Dla sprawnego wdrożenia tej dyrektywy uchwalono zaraz później szereg kolejnych aktów. Tym samym pomyślnie wprowadzie zakończona została próba utworzenia jednolitych systemów obliczeniowych, ale o finansowaniu budżetu unijnego z tegoż podatku nie było jednak mowy.

2.3. Dyrektywa odnosząca się do rynku wewnętrznego

Dyrektywa odnosząca się do wprowadzenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³⁷ dotyczyła przygotowań do przejścia z reguły przeznaczenia do reguły pochodzenia. Wprawdzie Unia pozostawała początkowo przy tej pierwszej, jednak już od 1 stycznia 1993 r. zlikwidowane zostały, zgodnie z postanowieniami dyrektywy, wszelkie formalności graniczne. Wprowadzono w życie zwolnienia podatkowe przy przywozie towarów przez osoby prywatne (z wyjątkiem samochodów osobowych) oraz podatek od nabywania towarów dla odbiorców przemysłowych znajdujących się w różnych państwach członkowskich. Dyrektywa przeprowadziła wprawdzie nowelizację stosowanej reguły przeznaczenia dopasowując ją w pewnej mierze do założeń Traktatu, lecz do jej zlikwidowania na rzecz reguły pochodzenia jeszcze nie doszło. W efekcie w UE panuje obecnie mieszanka obu systemów.

2.4. Dyrektywa o stopach procentowych

Kolejnym krokiem w łagodzeniu niepożądanych skutków reguły przeznaczenia była jednak już następna dyrektywa,³⁸ mająca za zadanie ujednoczenie stóp procentowych i ustalenie stopy podstawowej na 15%. Przypomnijmy, iż jednolite stopy procentowe niezbędne są dla pomyślnego wprowadzenia reguły pochodzenia. Dyrektywa ta jednak okazała się dalece nieudana. Nie tylko nie przeprowadzono ostatecznej harmonizacji stóp procentowych,³⁹ ale ze względu na brak stanowczych postanowień Komisji, które polegałyby na radykalnym wprowadzeniu reguły pochodzenia, wizerunek tejże został w oczach wielu ekonomistów narażony na szwank.

³⁶ G.Laule, op.cit., s.304.

³⁷ Dyrektywa 91/680/EWG z 16.12.1991, O.J., L 376, 31.12.1991, s.0001–0019.

³⁸ Dyrektywa 92/77/EWG z 19.10.1992, O.J., L 316, 31.10.1992 s.0001–0004.

³⁹ Por.: G.Laule, op.cit, s.305.

2.5. Dyrektywa systemowa

Kolejna dyrektywa dotyczyła już zupełnie innych podatków. Zharmonizowany miał zostać podatek na oleje naturalne, alkohol oraz wyroby tytoniowe, czyli tzw. podatek akcyzowy.⁴⁰ Wprowadzone zostały zwolnienia podatkowe przy magazynowaniu, przewozie tranzytowym, jak i przywozie przez osoby prywatne tych towarów. Także warunki ogólne dopuszczalności akcyzy zostały ujednoczone. Ważnym postanowieniem dyrektywy jest artykuł, na mocy którego dopuszczono do 30 czerwca 1999 r. tzw. strefy bezcłowe (*tax-free zone*). Stanowcze i rygorystyczne postanowienia dyrektywy systemowej doprowadziły do pomyślnego dopasowania podatku akcyzowego na obszarze Unii. Niemniej jednak pewne kompetencje pozostały w rękach państw członkowskich.

Na przykładzie podatku obrotowego widać, w jak zręczny sposób Wspólnota potrafi korzystać ze swoich kompetencji zawartych w art. 93 Traktatu. Przy tym należy zwrócić uwagę na unikalną specyfikę tego artykułu, która leży w jego elastyczności, nadanej przez określenie „rynku wewnętrznego” zawarte w jego postanowieniach. Przepis mówi bowiem o „*funkcjonowaniu rynku wewnętrznego*”. Pozwala to Komisji odpowiednio reagować na zmieniające się realia gospodarcze rynku poprzez uchwalanie kolejnych dyrektyw zgodnie z aktualnymi możliwościami ekonomicznymi. Jakkolwiek art. 93 Traktatu został zręcznie sformułowany, z dotychczasowego zarysu wynika jednak wyraźnie, iż do pełnej harmonizacji jest jeszcze daleko. Państwa członkowskie z trudem godzą się na przekazywanie swoich kompetencji. Jako przykład można przytoczyć niepowodzenia w harmonizacji stóp podatkowych. Do przedstawienia pełnego zakresu prawnych środków harmonizujących, oprócz przedstawionego już art. 93 Traktatu oraz dyrektyw, należy jeszcze orzecznictwo Trybunału.

3. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

Istotna rola w harmonizacji podatków pośrednich – w sposób, jak na ironię również pośredni – przypada Trybunałowi. Jego orzeczenia, konkretyzując przepisy unijne, współdziałają przy tworzeniu wspólnotowych standardów w dziedzinie podatków. Największe zasługi w tym sensie przypadają na podatek obrotowy – tak np. orzeczenie z 5 maja 1982 r. stanowi o zakazie podwójnego opodatkowania przy zakupie przez osoby fizyczne poza granicami kraju. Kolejnym krokiem było ustalenie przez Trybunał nakazu zgodności systemów podatków obrotowych z wolnościami podstawowymi zapisanymi w Traktacie.⁴¹ Następnie Trybunał orzekł wprowadzenie, tym razem już generalnego, zakazu

⁴⁰ Dyrektywa 92/12/EWG z 25.02.1992, O.J., L 076, 23.03.1992 s.0001–0013.

⁴¹ Orzeczenie C-249/84 z 3.10.1985, ECR 1985, s.03237.

podwójnego opodatkowania i, nieco później, wprowadzenie zasady opodatkowania nie zakłócającego zdrowego funkcjonowania konkurencji.⁴² Jeśli chronologicznie porównać rozwój orzecznictwa w zakresie podatku obrotowego z równoległym uchwalaniem odpowiednich dyrektyw, jasnym staje się fakt, że postanowienia dyrektyw w dużym stopniu dyktowane były uzasadnieniami Trybunału. Stąd też należy stwierdzić, iż jego rola w definiowaniu ogólnych zasad i reguł, które przy użyciu dyrektyw przetransponowano do ustrojów państw członkowskich była bardzo duża także w zakresie podatków pośrednich.

III. Granice wykonywanych kompetencji

Przedstawione powyżej środki obrazują pokrótce, jakie dyspozycje Unia Europejska może podejmować dla przeprowadzenia skutecznej harmonizacji, jakie podstawy prawne muszą być przestrzegane i w końcu, w jakim stopniu UE zrobiła z nich do tej pory użytek. Uwidocznilo to jednocześnie fakt, iż kompetencje w ustawodawstwie podatkowym państw członkowskich przekazane już zostały częściowo na rzecz Unii. W dalszej części niniejszego opracowania dowiedzione zostanie, iż ten żmudny proces harmonizacji podlega pewnym, niekiedy daleko idącym ograniczeniom. Dotychczasowy rozwój wykazuje mianowicie wyraźne tendencje, iż zarówno po stronie unijnej, jak i państw członkowskich, widoczne są pewne ograniczenia: w przypadku UE w wykonywaniu uzyskanych już kompetencji, jeśli zaś chodzi o państwa członkowskie – w ustawodawstwie wciąż im przypadającym. Granice te unaoczniają jednocześnie, iż osiągnięcie opisanych wcześniej, na sporą skalę zakrojonych, celów podatkowych jest wciąż dalekie od rzeczywistości.

1. Ograniczenia dla UE

Państwa członkowskie, z wyjątkiem Niemiec, nie były do tej pory gotowe do zupełnej rezygnacji z ich ustawodawstw odnoszących się do podatków pośrednich. W rezultacie, oddelegowany już pewien wachlarz kompetencji został dodatkowo poddany swoistym ograniczeniom. Powodem były obawy państw członkowskich przed nadużyciami oraz zbyt szybkim tokiem harmonizacji. Innym skutkiem owych obaw jest zapisana w Traktacie forma zaledwie konsultacji z Parlamentem Europejskim. Fakt ten uważany jest za potężny deficyt demokratyzmu, czyli w tym przypadku naturalnego systemu kontrolnego, w sposobie uchwalania przepisów harmonizujących przez Unię.⁴³ Dlatego też

⁴² Orzeczenie C-4/89 z 15.05.1990, ECR 1990, s.I-01869.

⁴³ A.Bleckmann, *Chancen und Gefahren der Europäischen Integration*, „Juristen Zeitschrift“, no. 7/1990, s.301.

uczestnicy Konferencji Międzyrządowej szukali innego sposobu na kontrolowanie Brukseli. Znaleźli go w idei wprowadzenia ograniczeń jej kompetencji.⁴⁴ Mechanizmy te wynikają po części bezpośrednio z Traktatu, częściowo zostały dodatkowo uchwalone.

1.1. Wolności podstawowe

Jako pierwszy czynnik ograniczający dopuszczalną treść aktów harmonizujących wymienić można art. 3, ust. 1, lit. c Traktatu i wymienione tam wolności podstawowe oraz lit. g – zapewnienie niezakłóconej konkurencji. Dla ujednoczenia podatków w UE stanowią one dwa zasadnicze przepisy decydujące o dopuszczalnej treści aktów harmonizujących.

Znaczenie wolności podstawowych jako hamulca dla harmonizacji wzrosło diametralnie po uznaniu ich efektu bezpośredniego w wielu orzeczeniach Trybunału.⁴⁵ Powstała w ten sposób dalece pojęta ochrona podatnika przed sprzecznym z ideami Wspólnoty opodatkowaniem, a dzięki wspomnianej bezpośrednio, nawet bez względu na uchwalone wcześniej przez organy Unii akty prawne. Tym samym rysuje się wyraźnie ograniczenie dopuszczalnych środków harmonizujących – nie mogą one powodować zakłóceń w swobodnym przepływie osób, towarów, usług i kapitału, nie mogą też wpływać niekorzystnie na konkurencję. Dzięki uznaniu przez Trybunał efektu bezpośredniego wolności podstawowych nabrały one jeszcze innego wymiaru: wywierają bowiem jednocześnie wpływ na ustawodawstwa państw członkowskich, które nie są teraz uprawnione do uchwalania przepisów sprzecznych z art. 3, ust. 1, lit. c. Wolności podstawowe wykazują się więc podwójnym działaniem ograniczającym,⁴⁶ które dociera do obu biegunów napiętej relacji ustawodawstw podatkowych – Unii i państw członkowskich.

1.2. Zasada subsydiarności

Kolejne, z pozoru, ograniczenie ustawodawstwa wspólnotowego w dziedzinie podatków stanowi art. 5 Traktatu i jego zasada subsydiarności. Zgodnie z nią organy wspólnotowe mogą być aktywne jedynie wówczas, gdy z uwagi na rozmiary lub skutki proponowanych działań, lepsze ich osiągnięcie możliwe jest na poziomie Wspólnoty. Ograniczenie to nie ma większego znaczenia przy harmonizacji podatków, chodzi tutaj głównie o ujednoczenie różnic, co możliwe jest jedynie przez jednakowe przepisy na poziomie Wspólnoty. Co innego wynikałoby, jeśli wymieniony w art. 93 Traktatu rynek wewnętrzny należałby

⁴⁴ M.Mick, *Die Steuerkonzeption der Europäischen Union*, Münster-New York 1995, s.63.

⁴⁵ Np. orzeczenie C-279/93 z 14.02.1995, ECR 1995, s.I-00225.

⁴⁶ M.Dauses, R.Voß, *Handbuch des EG-Wirtschaftsrechts*, München 1999, art. J, przyp. 12.

do wyłącznej kompetencji Wspólnoty. Wówczas art. 93 Traktatu nie podlegałby regule subsydiarności, a Unia mogłaby uchylać dowolne ustawy i wprowadzać rozmaite podatki. Tak jednak nie jest,⁴⁷ zaczem w rzeczywistości art. 5 Traktatu nie ma większego wpływu na działania unijne na arenie podatkowej.

1.3. Zasada konieczności

Art. 5, ust. 3 Traktatu przewiduje, iż działania Wspólnoty nie mogą obejmować środków, które nie są konieczne do osiągnięcia celów Traktatu. Zasada ta znajduje swój odpowiednik w kryterium „niezbędności” aktu, zapisanym w art. 93 Traktatu.⁴⁸ Sformułowaniu temu przypisuje się znaczenie ogranicznika dla kompetencji unijnych tylko wtedy,⁴⁹ jeśli konkretyzuje ono pojęcie harmonizacji,⁵⁰ nadając mu charakter ostateczności. Zaproponowany przez Komisję akt musi więc być rozwiązaniem „niezbędnie koniecznym” dla poprawnego funkcjonowania Unii. Ma to na celu ograniczenie działań samowolnych Unii oraz w sensie politycznym, utrzymanie zdrowych stosunków w relacji UE *versus* państwa członkowskie.

1.4. Rynek wewnętrzny

Również ograniczający wpływ na kompetencje unijne może wywierać pojęcie rynku wewnętrznego zawarte w art. 93 Traktatu. Najpierw jednak należy zwrócić uwagę na jego bardzo pozytywną funkcję, którą jest wspomniana już elastyczność: umożliwi ona bowiem Unii uwzględnienie stopniowego rozwoju Wspólnoty, gdyż działania harmonizujące zależne są od uzyskanego stanu integracji rynku.

Pomimo tej ważnej funkcji zapis ten zawiera w sobie także tendencję ograniczającą. Wynika z niego mianowicie nakaz, iż harmonizacja podatków nie jest celem samym w sobie, *l'arte pour l'arte*,⁵¹ lecz ma za zadanie służyć urzeczywistnieniu niezakłóconej konkurencji oraz wolności podstawowych.⁵² Jeżeli zatem akt harmonizujący postrzega inne niż wspomniane cele, jest on sprzeczny z postanowieniami Traktatu, a zatem nieważny.

⁴⁷ Zalecenie Komisji skierowane do Rady i Parlamentu Europejskiego (KOM/92/5ENDG), O.J., C 044, 19.02.1992, s.0021.

⁴⁸ E.Klein, *Der Einfluss des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht*, „Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft“, t. XIX, no. 19, s.23.

⁴⁹ A.Hagen, *op.cit.*, s.85.

⁵⁰ C.Kuntze, *op.cit.*, s.194.

⁵¹ Za: C.Forst, *Umsatzsteuerharmonisierung in der EG – ein dorniger, zielgerichteter Weg*, „Deutsche Steuerzeitschrift“, no. 21-22/1992, s.651.

⁵² M.Mick, *op.cit.*, s.69.

1.5. „Nowotworzenie” przepisów

Ostatecznie, omawiając ograniczenie dla kompetencji unijnych, należy raz jeszcze wrócić do samego pojęcia „harmonizacji”. Wątpliwe jest bowiem, czy art. 93 Traktatu, ze względu na to właśnie pojęcie, nadaje Wspólnocie kompetencje uchwalania zupełnie nowych przepisów w dziedzinie podatków pośrednich, czy też jednak wymaga on automatycznie, żeby dane przepisy musiały już istnieć, by dopiero mogły zostać ujednoczone. Interpretacja słowna pokazuje, że jeżeli pewna norma ma zostać zharmonizowana, tj. dopasowana, odpowiedni przepis musi najpierw w ogóle istnieć, aby mógł zostać ujednoczony. Dlatego też odrzuca się częściowo tzw. nowotworzenie prawa podatkowego na podstawie art. 93 Traktatu.⁵³ Przedstawiciele innego poglądu twierdzą natomiast, iż harmonizacja może polegać teoretycznie także na zobowiązaniu państw członkowskich do jednolitego wprowadzenia w życie dyrektywy, która nakazuje stosowanie nowych przepisów podatkowych.⁵⁴ Opinię tę należy jednak kategorycznie odrzucić. Przede wszystkim kompetencja taka nie posiadałaby odpowiedniej legitymacji. Brak takowej z kolei naruszałby zasadę *no taxation without representation*⁵⁵ i oznaczałby zaaprobowanie nieograniczonego ustawodawstwa Wspólnoty w zakresie podatków, co sprzeczne byłoby z faktycznym stanem rzeczy. Zwłaszcza przedstawione cele i ograniczenia uzasadniają takie założenie. Podsumowując, należy więc jasno stwierdzić, iż Wspólnota nie posiada kompetencji „nowotworzenia” prawa podatkowego.

2. Ograniczenia dla państw członkowskich

To w interesie Unii leży utrzymanie stanu dotychczas przeprowadzonej harmonizacji. Wspólnota zabiega zatem o wprowadzenie pewnych mechanizmów, które zabraniają państwowemu ustawodawcy uchwalania arbitralnych, ale przede wszystkim niezgodnych z osiągniętymi standardami, aktów prawnych w dziedzinie podatków. Sposób, w jaki Unia wychodzi naprzeciw takim potrzebom przedstawiony zostanie na przykładzie szóstej dyrektywy odnośnie do podatków obrotowych oraz dyrektywy systemowej.⁵⁶

⁵³ Ibidem, s.74; D.Birk, *Handbuch des Europäischen Steuer - und Abgabenrechts*, Herne/Berlin 1995, s.307.

⁵⁴ A.Hagen, op.cit., s.84.

⁵⁵ D.Birk, *Handbuch...*, op.cit., s.309.

⁵⁶ H-W.Arndt, *Steuerliches Diskriminierungsverbot und nichtharmonisierte Umsatzsteuer zur Beschränkung des Steuerlichen Erfindungsrechts der Mitgliedstaaten durch EG-Recht*, „Deutsches Steuerrecht“, no. 15-16/1989, s.475.

2.1. Art. 33 szóstej dyrektywy odnośnie do podatków obrotowych⁵⁷

Przepis ten gwarantuje stanowcze ograniczenie ustawodawstwa państw członkowskich w dziedzinie podatku obrotowego. Przewiduje on, iż jeżeli tylko podatek narodowy wykazuje wszelkie cechy zakwalifikowane przez Trybunał jako cechy znaczące, posiada on charakter podatku obrotowego w sensie art. 33 szóstej dyrektywy odnośnie do podatków obrotowych.⁵⁸ Zgodnie z zapisem dyrektywy, państwa członkowskie nie są uprawnione do wprowadzania nowych typów podatków lub zmian w istniejącym systemie opodatkowania obrotowego. Celem zapisu jest utrzymanie jednolitości oraz koherencji wspólnego unijnego podatku od obrotu.⁵⁹ Przepis ten w rzeczywistości oznacza niemalże całkowitą utratę ustawodawstwa państw członkowskich w dziedzinie podatku obrotowego.

2.2. Art. 3 dyrektywy systemowej⁶⁰

Wprawdzie dyrektywa przyzwała wstępnie państwom członkowskim na pobór podatków od produktów takich jak oleje naturalne, alkohol i wyroby tytoniowe, jednak kompetencja ta znajduje swoje ograniczenia w dalszych założeniach tegoż przepisu, które muszą być spełnione, by akcyza mogła być stosowana. Przede wszystkim obrany musi zostać konkretny cel (przykładowo wpływy na cele publiczne),⁶¹ dalej, przestrzegane muszą być podstawowe reguły opodatkowania oraz reguły obliczeniowe przy ustalaniu wysokości stopy podatkowej. Są to wymagania nieodzowne; rezultatem ich nieprzestrzegania jest niezgodność z art. 3 dyrektywy, a co za tym idzie ich nieważność. W ten sposób widoczne jest wyraźne ograniczenie dla narodowego ustawodawcy, które unaocznia przesunięcie się kompetencji podatkowych na rzecz UE.

IV. Stan harmonizacji oparty na przykładach

Na podstawie powyższych przykładów zostało przedstawione, w jaki sposób dyrektywy mogą wywierać ograniczający wpływ na ustawodawcę narodowego. Z drugiej jednak strony również kompetencje unijne w tej dziedzinie są szeroko kontrolowane, a podstawy tejże kontroli znajdują się zarówno w samym Traktacie, jak i we wtórnym prawie wspólnotowym. Poniżej przedstawione zostaną swoiste kompromisy, które Unia zawarła z państwami członkowskimi, „wydzierając” im kawałek po kawałku z ich wachlarza kompetencji podatkowych.

⁵⁷ Dyrektywa 77/388/EWG z 17.05.1977, O.J., L 145, 13.06.1977, s.0001–0040.

⁵⁸ M.Achatz, *Zur EU-Konformität der Fremdverkehrabgaben – eine Analyse zu Art. 33 der 6. MwSt.-RL*, „Steuer- und Wirtschaftskartei“, no. 23-24/1997, s.516.

⁵⁹ A.Hagen, op.cit., s.217.

⁶⁰ Dyrektywa 92/12/EWG z 25.02.1992, O.J., L 076, 23.03.1992, s.0001–0013.

⁶¹ Orzeczenie ETS C-437/97 z 1.07.1999, ECR 2000, s.I-01157.

Przedstawione zostaną pokrótce przykłady osiągnięć dotychczasowej harmonizacji w praktyce.

1. Podatek obrotowy

Najwyższy poziom dopasowania przepisów podatkowych osiągnięto na obszarze podatku obrotowego.⁶² Począwszy od roku 1967 ujednoczona została podstawa obliczeniowa podatku. Wprowadzono wieloetapowy system netto, w efekcie czego osobą rzeczywiście płacącą podatek jest odbiorca końcowy, czyli konsument, a to ze względu na fakt, iż bez zharmonizowanego systemu podatku obrotowego realizacja rynku wewnętrznego nie jest możliwa. Wspólnota zawsze próbowała działać w tym sektorze możliwie szybko i efektywnie. W rezultacie, pomijając niewielkie różnice w stopach opodatkowania, można mówić dzisiaj o jednolitym, unijnym systemie opodatkowania obrotowego.

2. Podatek internetowy

Bardzo aktualny problem stanowi tzw. podatek w obrocie *e-commerce*, czyli opodatkowanie Internetu i związanych z nim usług. Wprawdzie na polu „wirtualnego” opodatkowania nie odznaczają się jeszcze żadne konkretne postępy, jednak Komisja zdążyła już przedłożyć propozycje systemu pobierania podatku obrotowego w tym sektorze. Ideę owej propozycji stanowi opodatkowanie usług przeznaczonych dla krajów UE i z drugiej strony zwolnienia podatkowe dla usług przeznaczonych poza Unię.⁶³ *Ratio* stanowi tutaj reguła jednakowego traktowania handlu tradycyjnego i wirtualnego,⁶⁴ co jednak, jak i sama propozycja Komisji, nie zostało jeszcze wprowadzone w życie.

3. Podatek od spółek

Daleko idąca harmonizacja podatku od spółek oraz podatku od obrotu na giełdach papierów wartościowych miała miejsce za sprawą dyrektywy odnośnie do podatku pośredniego od nagromadzonego kapitału.⁶⁵ Celem dyrektywy było zlikwidowanie owych podatków, pobieranych dotychczas w państwach członkowskich, co jednak nie do końca się powiodło. Dyrektywa zdołała mimo wszystko ujednoczyć wspomnianą kategorię pborów pod względem ich struktury i dopuszczalnych stóp oraz wprowadziła zakaz wielokrotnego ich

⁶² G.Laule, op.cit., s.303.

⁶³ H-J.Selling, op.cit., s.422.

⁶⁴ Ibidem, s.422.

⁶⁵ Dyrektywa 69/335/EWG z 17.07.1969, O.J., L 249, 3.10.1969, s.0025–0029.

poboru.⁶⁶ Dzięki temu podatek od spółek uległ stosunkowo daleko idącej harmonizacji.

4. Podatek w dziedzinie transportu

Jednolite przepisy były konieczne zwłaszcza w obszarze opodatkowania transportu oraz podatku od pojazdów ciężarowych. Opłata ta odwołuje się do wewnątrz krajowego użytku pojazdów zarejestrowanych za granicą.⁶⁷ Fakt ten powodował, iż podlegały one podwójnemu opodatkowaniu w momencie, kiedy za pojazd należało uiścić opłaty już w jego kraju macierzystym. Rada zlikwidowała ten problem zakazując podwójnego opodatkowania w swoim postanowieniu⁶⁸ odnośnie do transportu towarów i następnie regulacją ostateczną w dyrektywie⁶⁹ odnośnie do określonych środków transportu dla użytku prywatnego oraz zawodowego.

5. Akcyza

Harmonizacja w tej społecznie i gospodarczo jakże ważnej dziedzinie dopełniła się za sprawą dyrektywy systemowej. Przepisy odnośnie do tego podatku nie różnią się znacznie od owych już omówionych dla innych podatków pośrednich. Można zatem zrezygnować z ich omówienia.

V. Podsumowanie

Przedstawione przykłady obrazują, iż Komisja, celem uzyskania możliwie szerokich kompetencji w dziedzinie podatku pośredniego, zrobiła niemały użytek z możliwości prawnych, jakie niesie jej Traktat. Z drugiej jednak strony nasuwa się stwierdzenie, iż Wspólnota nie wykraczała również poza obowiązujące granice, zwłaszcza nie naruszała omówionych mechanizmów kontrolnych, a przede wszystkim nie godziła w drugi biegun – ustawodawstwa pozostającego w mocy państw członkowskich. Unia skrupulatnie poruszała się po przyznanym jej polu działania, czyli pomiędzy art. 93 Traktatu i uchwalonymi na jego podstawie przepisami wtórnego prawa wspólnotowego, a ustawodawstwem państwowym. Poruszając się po nim, poprzez odpowiednie środki, zwiększała

⁶⁶ R.Voß, op.cit., art. 93, przyp. 36.

⁶⁷ Paragraf 1, nr 1 i 2 ustawy o pojazdach ciężarowych.

⁶⁸ Rozporządzenie Rady 65/271/EWG z 13.05.1965 odnośnie harmonizacji przepisów dotyczących konkurencji w ruchu drogowym, kolejowym oraz morskim - wspólnotowym, O.J., L 88, 24.05.1965, s.1500.

⁶⁹ Dyrektywa 83/182/EWG, O.J., L 105, 23.04.1983, s.0059–0063.

swoje kompetencje, a reagując na rozwój rynku wewnętrznego i postępującą integrację, osiągnęła jednocześnie dobre wyniki.

Niniejsze opracowanie ukazuje, iż harmonizacja opodatkowania pośredniego stanowi nieodzowny warunek pełnej realizacji i dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego – głównej idei, dla której Wspólnota została powołana do życia. Proces harmonizacji jest jednak nad wyraz żmudny i przewlekły, gdyż państwa członkowskie tylko w ograniczonym zakresie rezygnują *peu à peu* ze swych ustawodawstw podatkowych, głównego narzędzia polityki ekonomicznej i społecznej. Instrument, za pomocą którego mogą one zablokować każdy akt harmonizujący, podaje im „jak na dłoni” art. 93 Traktatu z jego regułą jednomyślności. Mimo to, udało się już w dużym stopniu przeprowadzić ujednoczenie przepisów, zwłaszcza w dziedzinie podatku obrotowego oraz akcyzy. Stało się tak za sprawą przetransponowania pewnej części kompetencji państw członkowskich, co trwale zabezpieczono uchwaleniem odpowiednich dyrektyw ograniczających, a jako *acquis communautaire* zakotwiczone je na stałe w prawie unijnym. Z drugiej jednak strony także te „nowe” kompetencje Wspólnoty mają swoje granice zarówno w przepisach Traktatu, jak i we wspólnotowym prawie wtórnym. Tę nad wyraz skomplikowaną sytuację prawną należy opatrzeć myślą przewodnią: „*tyle harmonizacji, ile to tylko niezbędne oraz konieczne i tyle wolności dla państw członkowskich, jak to tylko możliwe*”.⁷⁰

Porównując dotychczas osiągnięty stan harmonizacji z postawionymi sobie przez Wspólnotę w tej dziedzinie celami, można stwierdzić, iż Unia Europejska znajduje się jeszcze daleko od ich spełnienia. Podstawy prawne, nadające jej moc ustawodawczą w tej sferze, są jednak na tyle elastyczne i dalekosiężne, że dają Unii możliwość odczekania na zmiany i rozwój rynku wewnętrznego i następnie uchwalenia kolejnych, zmianom tym odpowiadających, aktów harmonizujących – jeszcze bardziej ingerujących w ustroje narodowe. Tym samym wywarty zostanie jeszcze większy, ograniczający wpływ na systemy i ustawodawstwa podatkowe państw członkowskich. Fakt ten jest jednak nieuniknioną ceną za realizację rynku wewnętrznego, którą zobowiązało się zapłacić każde z państw członkowskich, by razem, efektywnie i stanowczo wyjść naprzeciw wyzwaniom gospodarki rynkowej i szeroko pojętej wspólnoty gospodarczej.

⁷⁰ W.Dann, *Stellungen*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis”, no. 5/1993, s.519.