

JOLANTA CIAK

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

jociak4@gmail.com

ORCID: 0000-0003-4864-4692

AGNIESZKA GRUSZCZYŃSKA

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu

aga.gruszczyńska@wp.pl

ORCID: 0000-0003-3373-7546

Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia

**Legal implications of tax and tax systems of the
European Union countries – an outline of the issue**

Streszczenie. Podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych, a zatem istotnie wpływają na funkcjonowanie i kondycję finansów publicznych państwa. Stąd dążenie do stworzenia możliwie najbardziej przejrzystego i efektywnego systemu poboru podatków wydaje się celem nadrzędnym polityki fiskalnej, w tym polityki podatkowej. Celem artykułu jest omówienie uwarunkowań prawnych podatków i systemu podatkowego, w tym kwestii harmonizacji podatków w Unii Europejskiej. Celem artykułu jest również zwrócenie uwagi na rodzaje

podatków funkcjonujących w tych krajach, w tym w krajach strefy euro, ze wskazaniem na istniejące rozbieżności w ich zakresie, pomimo zaawansowanych procesów dostosowawczych. W związku z tym, że prawodawstwo unijne stale ewoluuje, co wynika między innymi z rozszerzania granic Unii Europejskiej, rozwoju technologii czy naleciałości geopolitycznych państw członkowskich, istnieje również konieczność dostosowywania prawodawstwa krajowego. Jako że dyrektywy unijne stanowią wyznacznik zmian w prawach krajowych poszczególnych państw Unii Europejskiej, należy dokonywać stałego ich modyfikowania i konkretyzowania. Ponadto pomimo tego, iż UE dąży do ujednoczenia systemów podatkowych w krajach do niej należących, nadal widoczne są różnice w skalach i stawkach podatkowych. Jednocześnie kategoryzacja podatków funkcjonujących w krajach Unii Europejskiej i krajach strefy euro ukazała pewne rozbieżności występujące pomiędzy nimi, szczególnie w udziale grupy podatków dotyczących ubezpieczenia społecznego w dochodach sektora instytucji rządowych i samorządowych. Średnia dla państw strefy euro była o 4 punkty procentowe wyższa niż dla krajów EU-28 i wynosiła 37,1%. Z kolei podatki od kapitału miały marginalne znaczenie w stosunku do innych kategorii podatków, odpowiednio 0,7% w krajach EU-28 i 0,8% w strefie euro.

Słowa kluczowe: podatki; system podatkowy; harmonizacja podatków.

Abstract. Taxes constitute the main source of budget revenue. Therefore, they have a significant impact on the functioning and a state of a public finance. Thus, a creation of the most transparent and efficient system of tax collection is fundamental to a fiscal policy, including a tax policy. The aim of the article is to discuss legal implications of taxes and tax systems. The issues of concern, includes harmonisation of taxes in the European Union. Moreover, the article attempts to draw attention to the types of taxes imposed by the EU countries in order to present discrepancies between these countries, including the Eurozone countries, in which the process of unification of taxes advanced to the greatest extent. EU legislation is constantly evolving owing to, among others, the EU's enlargement, a development of technologies or geopolitical background of the individual EU countries. Hence, the EU countries are required to constantly adjust their national legislations (by e.g. making it more specific), because the EU directives are indicators to make changes in national laws. Moreover, despite the fact that the EU aims at unification of tax systems in its countries, differences in the tax scales and tax rates can still be noticed. Simultaneously, categorisation of taxes which are functioning in the EU countries, including the Eurozone countries,

shows some discrepancies between taxes. This concerns in particular an extend of an impact of taxes relating to social insurance on the revenue of a government and self-government institutions. The average level of share of these categories of taxes for the Eurozone countries (it amounted to 37.1%) and it was 4 percentage points higher than for the EU-28 countries. On the other hand, capital taxes played marginal roles in relation to other tax categories, 0.7% in the EU-28 countries and 0.8% in the euro area respectively.

Keywords: taxes; tax system; tax harmonization.

1. Wprowadzenie

Podatek jest daniną publiczną, czyli świadczeniem na rzecz państwa lub innego związku publicznego na jego terytorium. Daniny wnoszą podmioty podlegające władzy państwowej, które zamieszkują albo przebywają okresowo na jego obszarze. Podatek ma charakter finansowy i jest wymagany prawem. Zabezpiecza się go środkami przymusu na wypadek, gdyby osoba lub organizacja zobowiązana do jego wnoszenia nie wywiązywała się z obowiązku¹.

Podatki definiuje się jako prawnie ustanowioną przez państwo daninę, która ma zabezpieczyć wpływy do budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z przeznaczeniem na realizację przez nie zadań publicznych. Państwo pobiera podatki w celu sprawnego gospodarowania funduszami publicznymi. Są one konieczne dla zapewnienia organizacji państwa oraz wykonywania jego zadań na rzecz zbiorowości².

Podatek jest bezzwrotny, a jako danina ma charakter świadczenia niewzajemnego. Jednak ze środków wpływających do budżetu z podatku oraz innych danin należnych państwu finansuje się lub dofinansowuje działania w wielu obszarach życia publicznego. Są to przykładowo: funkcjonowanie administracji publicznej, organizacja obrony zewnętrznej kraju, zapewnienie bezpieczeństwa i zdrowia publicznego czy ponoszenie

¹ Szerzej: B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017, s. 12–13.

² A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014, s. 12–15.

rozlicznych inwestycji: w budowę dróg, sieci wodociągowej i energetycznej czy instytucji użytku publicznego. Dzięki temu można stwierdzić, że podatek ma w pewnym sensie charakter zwrotny, ale tylko w formie pośredniej – poprzez rozdysponowanie środków na cele publiczne zgodnie z definicją zawartą w Ordynacji Podatkowej z 1997 r.³

Integracja europejska, która miała m.in. stworzyć podstawy do prawidłowego funkcjonowania jednolitego rynku, wymusiła na tych krajach działania na rzecz współpracy w zakresie polityki podatkowej. Warto podkreślić, iż w Unii Europejskiej harmonizacja podatków jest zaawansowana i dotyczy wielu krajów znajdujących się na różnym poziomie rozwoju gospodarczego. W związku z tym działania, które są podejmowane na rzecz zbliżania systemów podatkowych, stanowią ważny element wsparcia polityki podatkowej. W praktyce można wyróżnić dwa kierunki harmonizacji. Pierwszy kierunek skupia się na regulacji podatków pośrednich, drugi z kolei dotyczy podatków bezpośrednich. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, głównym celem, jaki przyświecał harmonizacji podatków pośrednich, było przede wszystkim zapewnienie neutralności podatków w handlu między krajami członkowskimi, jak również zniesienie granic podatkowych⁴. Jako pierwsze poddano owemu procesowi podatki pośrednie, w dalszej kolejności podatki bezpośrednie, przy czym, co warto podkreślić, Traktat o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej nie odnosił się bezpośrednio do harmonizacji podatków bezpośrednich, a jedynie do podatków pośrednich. Celem artykułu jest omówienie uwarunkowań prawnych podatków i systemu podatkowego, w tym kwestii harmonizacji podatków w Unii Europejskiej. Celem artykułu jest również zwrócenie uwagi na rodzaje podatków funkcjonujących w tych krajach, w tym w krajach strefy euro, ze wskazaniem na rozbieżności w ich zakresie, pomimo wprowadzenia zaawansowanych procesów dostosowawczych.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., tekst jedn. Dz.U. z 2018, poz. 800 ze zm.

⁴ L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2007, s. 26.

2. Rozwój systemu podatkowego w Unii Europejskiej

Omawiając system podatkowy w Unii Europejskiej, należy zaznaczyć, iż nie możemy identyfikować go z nadrzędnym systemem podatkowym, na który składają się daniny publiczne pobierane na rzecz Unii Europejskiej⁵. Wynika to bezpośrednio z treści Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą⁶ z dnia 25 marca 1957 r.⁷, a współcześnie z zapisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁸. A zatem, mając na uwadze pozostawanie w bliskim związku treści i zakresu prawa podatkowego z celami Wspólnoty, w poniższej części skupiono się na ewolucji uwarunkowań prawnych dotyczących kształtowania się systemu podatkowego w krajach Unii.

Prawo podatkowe – a w związku z tym i system podatkowy – ustanowione przez dane państwo zachowuje odrębności wynikające z tradycji, układu sił politycznych, poziomu zamożności obywateli, struktury gospodarki oraz stopnia rozwoju ekonomicznego. Natomiast prawem podatkowym Unii Europejskiej określamy akty prawne, zgodnie z którymi kształtowane są przepisy prawa podatkowego w państwach członkowskich. Wynika stąd odmienny charakter unijnego i krajowego prawa podatkowego. Za główną funkcję krajowego prawa podatkowego możemy przyjąć funkcję fiskalną, natomiast unijnego – utrzymanie sprawnie funkcjonującego wspólnego rynku⁹. Na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci można zauważyć tendencje polegające na upodobnieniu optymalnych rozwiązań za pomocą dyrektyw unijnych. Warto przy tym zauważyć, że dyrektywy nakładają na kraje członkowskie obowiązki wprowadzenia zmian w kra-

⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006, s. 11.

⁶ Zwanego dalej Traktatem Założycielskim.

⁷ Art. od 1 do 16 Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, tekst ujednolicony, źródło: http://oide.sejm.gov.pl/oide/images/files/dokumenty/traktaty/Traktat_amsterdamski_PL_19.pdf, dostęp: 27.03.2018 r.

⁸ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz.Urz. UE C 2016, Nr 202, s. 47, dalej: TfUE.

⁹ I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 27–28.

jowych systemach podatkowych w określonym terminie, przy czym nie narzucają konkretnych aktów prawnych. Poszczególne państwa członkowskie mają w tej dziedzinie pewną swobodę, przy czym zobowiązane są do wypełnienia celu dyrektywy¹⁰.

Należy zwrócić uwagę, iż podatki pośrednie cechuje zróżnicowanie obejmujące odmienny zakres towarów podlegających opodatkowaniu, zróżnicowany poziom stawek czy też odmienne techniki pobierania podatku w zależności od systemu podatkowego obowiązującego na terytorium danego państwa członkowskiego. W związku z tym proces dostosowania i harmonizacji podatków na terenie Unii Europejskiej przebiegał długofalowo. Potrzeba zbliżenia systemów podatkowych była następstwem tworzącego się wewnątrzspółnotowego rynku oraz zapewnienia swobodnego przepływu dóbr na całym obszarze Unii Europejskiej. Mające na celu zniesienie zniekształceń w konkurencyjnej wymianie towarów likwidacja granic wewnętrznych wraz ze zniesieniem kontroli celnych, ograniczenie czynności administracyjnych, a nawet mechanizm wyrównawczy kursów walutowych¹¹ okazały się niewystarczającymi w praktyce działaniami. Istniało bowiem zagrożenie wynikające z łatwości zastąpienia zniesionych barier celnych barierami podatkowymi za pomocą polityki podatkowej, która obciążałaby towary pochodzące z innych państw podatkami znacząco wyższymi niż ich krajowe odpowiedniki¹². Dlatego też traktat zawiera odpowiednie zapisy, których celem jest zapobieganie

¹⁰ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Materialne prawo podatkowe – ogólna charakterystyka, Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010, s. 9–12.

¹¹ „Mechanizm wyrównawczy kursów walutowych zostało wprowadzony 13 marca 1979 roku, w ramach Europejskiego Systemu Walutowego (EMS), za pomocą którego jego członkowie zgodzili się utrzymywać kursy swoich walut wewnątrz wąskiego przedziału. Waluty znajdowały w „węźlu walutowym” dzięki utrzymaniu kursu każdej z walut wyrażonego w ECU w przedziale +/-2,25% ustalonego kursu parytetowego. Celem mechanizmu było ograniczanie zmienności kursu walutowego i stabilizacja walut europejskich w celu ułatwienia procesu tworzenia Unii Gospodarczej i Walutowej oraz wprowadzenia wspólnej waluty, euro (co miało miejsce 1 stycznia 1999 r.). Udział w ERM był dobrowolny”. Źródło: <https://www.nbportal.pl/slownik/pozycje-slownika/mechanizm-kursow-walutowych>, dostęp: 27.07.2018 r.

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 12.

ewentualnym zaburzeniom swobodnego przepływu towarów między państwami członkowskimi.

Art. 30 TfUE zakazuje stosowania ceł eksportowych i importowych oraz danin o skutku ekwiwalentnym¹³, a także ustanawiania opłat o charakterze fiskalnym w obrocie między państwami członkowskimi, które nosiłyby znamiona ceł. A zatem główną rolą zapisu jest przeciwdziałanie nieprawidłowościom w funkcjonowaniu unii celnej. Z kolei art. 90 zobowiązuje państwa członkowskie do nieobciążania pośrednimi lub bezpośrednimi podatkami wewnętrznymi, w kwocie wyższej niż produkty rodzime, towarów z innych państw członkowskich. Zabronione jest również stosowanie podatków wewnętrznych, które pośrednio chroniłyby inną produkcję. Należy nadmienić, że przepisy art. 30 i 110 TfUE dotyczą podatków i danin publicznych pobieranych zarówno przez państwo, jak i przez inne podmioty prawa publicznego. Ponadto opłaty o charakterze parafiskalnym, jeśli tylko ich pobór powiązany jest bezpośrednio z obrotem towarami, również podlegają kontroli wspólnotowej, podobnie zresztą jak wydatki ponoszone przez kredytobiorców w celu zaciągnięcia kredytu. Można zatem zauważyć, że powyższe przepisy dotyczą danin obciążających konsumpcję towarów, nie mają natomiast zastosowania w kwestiach dotyczących podatków bezpośrednich. Dodatkowo odnoszą się one do towarów pochodzących zarówno z państw członkowskich, jak i z państw trzecich, będących w swobodnym obrocie¹⁴ pomiędzy państwami członkowskimi¹⁵.

Warto podkreślić, że postanowienia TfUE stanowią nie tylko przepisy dotyczące sfery podatkowej odnośnie przestrzegania zasady swobodnego przepływu towarów. W kolejnych dziesięcioleciach następowało nie tylko sukcesywne wdrażanie celów określonych traktatem, ale również rozszerzenie ich w kolejnych dokumentach o randze państw członkowskich. Ponadto traktat zapowiadał możliwość harmonizacji podatków

¹³ Podatek o skutku ekwiwalentnym z cłem charakteryzują trzy cechy: 1. przymusowy charakter, 2. wyłączność opodatkowania towarów importowanych, 3. przekroczenie granicy powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

¹⁴ Towar tego typu zdefiniowany w art. 29 TfUE.

¹⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 17–18.

akcyzowych i podatku obrotowego. Nie bez znaczenia pozostawał tutaj istotny wpływ podatków pośrednich na warunki funkcjonowania rynku wewnątrzspółnotowego, a harmonizacja miałaby zapewnić budżetowi Unii Europejskiej własne źródła dochodu. Należy również zwrócić uwagę, iż Unia Europejska posiada instrumenty prawne pozwalające na oddziaływanie na instrumenty państw członkowskich, bowiem krajowe przepisy podatkowe muszą współgrać z przepisami wyrażającymi wolności traktatowe, to jest swobodę przepływu osób, usług, kapitałów oraz prowadzenia działalności¹⁶.

Zakres, kolejność oraz etapy harmonizowania podatków pośrednich określone zostały w uchwalonym 8 lutego 1967 r. przez Komisję Europejską Programie Harmonizacji Podatków. Program zakładał dwa etapy procesu. Pierwszy etap miał polegać na ujednoczeniu poszczególnych podatków, natomiast celem drugiego było uregulowanie zależności między podatkami akcyzowymi i obrotowymi¹⁷.

W czerwcu 1985 r. Komisja Europejska wydała Białą Księgę w sprawie utworzenia jednolitego rynku wewnętrznego, która stanowiła swoistą kontynuację w zakresie dalszego ujednoczenia podatków w ramach Wspólnot Europejskich. Podatki podzielono na cztery grupy¹⁸:

1. podatki nadające się do ujednoczenia;
2. podatki niemające wpływu na wymianę towarową, które w związku z tym nie były włączane w proces harmonizacji;
3. podatki przeznaczone do włączenia w VAT;
4. podatki do uchylenia.

Generalnym założeniem księgi było przy tym odejście od szczegółowego zharmonizowania prawa obowiązującego na terenie Wspólnoty – w ramach wspólnego rynku miała dokonać się harmonizacja funkcjonal-

¹⁶ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Rola prawodawstwa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego w kształtowaniu materialnego prawa podatkowego, Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010, s. 12–14.

¹⁷ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji podatków pośrednich*; A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003, s. 33.

¹⁸ W. Modzelewski, J. Bielawny, *Rola prawodawstwa...*, s. 14.

na, która odwoływałaby się do zasady wzajemnego uznania. Tam, gdzie powyższa zasada nie znajdowała zastosowania, stosowano Nowe Podejście do Technicznej Harmonizacji i Normalizacji^{19, 20}.

Jednolity Akt Europejski, który wszedł w życie 1 lipca 1987 r., wyłączył opodatkowanie z procedury o głosowaniu większościowym. Wynikała z tego konieczność jednomyślności wszystkich państw członkowskich, aby jakkolwiek akt dotyczący sfery podatkowej mógł zostać przyjęty²¹.

Pod koniec lat 80. XX w. zdecydowano się ostatecznie na wdrożenie Unii Ekonomiczno-Monetarnej, z którą wiązała się integracja w dziedzinie podatków. W oparciu o art. 93 Traktatu Założycielskiego dokonano regulacji zagadnień dotyczących harmonizacji podatków pośrednich. Zaproponowano wówczas dwa modele globalnego opodatkowania obrotu, na bazie których wypracowano system podatku od wartości dodanej. Były to zasada opodatkowania usługi lub towaru w państwie jego sprzedaży oraz system opodatkowania usługi lub towaru w państwie jego wytworzenia. Ponadto wspomniany powyżej artykuł stał się punktem wyjścia do zmian w zakresie harmonizacji akcyz, które zrealizowano, wydając w 1992 r. pakiet dyrektyw regulujących standardy unijne w zakresie obciążania akcyzą wyrobów alkoholowych, tytoniowych i olejów mineralnych²².

Z uwagi na obszerną tematykę w zakresie harmonizacji podatkowej, związanej przede wszystkim z rozwojem Unii Europejskiej na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci, a także odmienność przepisów krajowych sfery podatkowej poszczególnych państw członkowskich, aktualne regulacje dotyczące tej tematyki zostaną przedstawione w dalszej części opracowania.

¹⁹ Nowe Podejście do Technicznej Harmonizacji i Normalizacji oznaczało w praktyce, że Rada miała wydawać w formie dyrektywy wyłącznie bazowe i ogólnie sformułowane wytyczne, natomiast szczegóły techniczne miały się zawierać w odpowiednich normach europejskich.

²⁰ K. Tomczewski, *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 3, s. 112.

²¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 14.

²² W. Modzelewski, J. Bielawny, *Rola prawodawstwa...*, s. 14.

3. Charakterystyka i znaczenie podatków oraz systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej

Na kształtowanie się systemów podatkowych krajów członkowskich Unii Europejskiej wpływają uwarunkowania historyczne, społeczno-gospodarcze oraz prowadzona polityka ekonomiczna w poszczególnych krajach. Literatura przedmiotu zwraca uwagę na swoisty podział na kraje starej i nowej Unii, a w związku z tym można zauważyć pewne analogie pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich w dwóch ujęciach – terytorialnym oraz czasowym.

Pomimo odmiennych uwarunkowań można zaobserwować, iż sąsiadujące ze sobą kraje często posiadają zbliżone systemy podatkowe, chociaż zdarzają się również podatki występujące na terenie tylko jednego kraju²³. Nie bez wpływu pozostaje również moment włączenia danego państwa w strukturę unijne, wiązało się to bowiem niejednokrotnie z procesem dostosowania przepisów obowiązujących na terenie kraju do wymogów wspólnotowych. Cechą wspólną systemów podatkowych jest to, że podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych oraz podatki obciążające konsumpcję stanowią podstawę dochodów budżetowych²⁴. Można powiedzieć, iż poszczególne państwa członkowskie realizują podobne zadania publiczne, mają jednak odmiennie podatki stosowane w określonym czasie.

Upraszczając klasyfikację podatków opracowaną przez Urząd Statystyczny Unii Europejskiej (Eurostat), uwzględniającą charakter i funkcję poszczególnych podatków, całkowite dochody podatkowe obejmują:

1. podatki od produkcji i importu, takie jak:
 - podatek od wartości dodanej,
 - podatki i opłaty importowe,
 - podatki akcyzowe,

²³ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 202; A. Szymańska, *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5(672), s. 97.

²⁴ J. Pawłowska-Tyszko (red.), *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej. Konkurencyjność polskiej gospodarki żywnościowej w warunkach globalizacji i integracji europejskiej*, Warszawa 2013, s. 13.

- podatki konsumpcyjne,
 - opłaty skarbowe,
 - podatki od wynagrodzeń,
 - podatki od zanieczyszczenia środowiska i inne;
2. bieżące podatki od dochodów i majątku, takie jak:
- podatek dochodowy od osób prawnych i fizycznych,
 - podatki od zysków z tytułu posiadania majątku,
 - opłaty licencyjne gospodarstw domowych,
 - bieżące podatki od kapitału płacone okresowo i inne;
3. podatki od kapitału, takie jak:
- podatki i opłaty spadkowe,
 - podatki od darów i danin kapitałowych, które są sporadyczne lub wyjątkowe;
4. opodatkowanie socjalne, takie jak:
- faktyczne składki na ubezpieczenie społeczne, płacone w celu zabezpieczenia się przed zagrożeniami społecznymi na zasadzie przymusowej lub dobrowolnej przez pracodawców lub pracowników, osoby pracujące na własny rachunek lub osoby niepracujące;
 - przypisane umownie składki na ubezpieczenie społeczne, w których pracodawcy wypłacają świadczenia socjalne swoim pracownikom, byłym pracownikom bądź osobom pozostającym na ich utrzymaniu z własnych zasobów, bez tworzenia specjalnej rezerwy przeznaczonej na ten cel;
 - dodatki do składek na ubezpieczenie społeczne dla gospodarstw domowych, pomniejszone o opłaty za usługi systemu ubezpieczeń społecznych²⁵.

Procentowy udział poszczególnych grup podatkowych w dochodach budżetowych krajów Unii Europejskiej obrazuje tabela 1.

²⁵ Publications Office of the European Union, *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Luxembourg 2016.

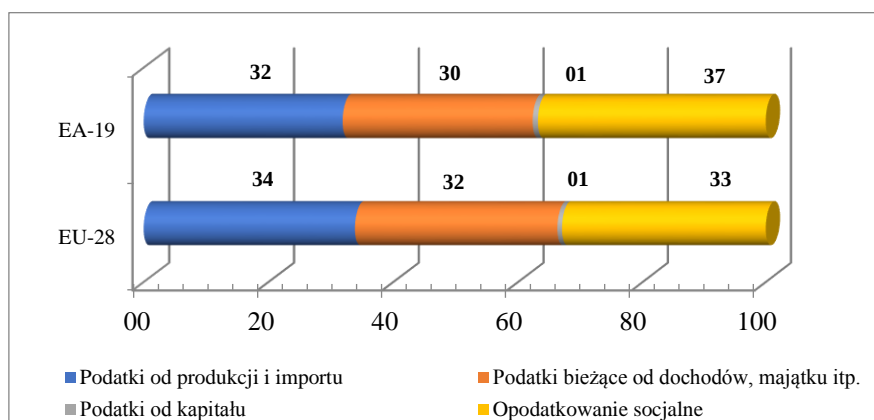
Tabela 1. Podział dochodów podatkowych według krajów i według kategorii podatków w 2016 r. [% całości].

	Podatki od produkcji i importu	Podatki bieżące od dochodów, majątku itp.	Podatki od kapitału	Opodatkowanie socjalne
EU-28	33,9	32,4	0,741	33,2
EA-19	31,9	30,5	0,841	37,1
Belgia	28,9	34,9	1,691	34,6
Bułgaria	53,6	18,5	0,930	27,0
Czechy	35,9	21,8	0,001	42,4
Dania	34,9	63,4	0,434	2,0
Niemcy	26,9	31,3	0,552	41,3
Estonia	43,9	22,2	0,000	33,9
Irlandia	36,5	44,4	0,628	18,4
Grecja	41,2	24,6	0,186	34,0
Hiszpania	34,6	29,0	1,681	35,7
Francja	33,9	26,2	1,166	39,5
Chorwacja	51,7	17,4	0,011	30,9
Włochy	34,1	34,4	0,735	30,8
Cypr	45,8	28,8	0,002	25,4
Łotwa	45,9	26,7	0,036	27,3
Litwa	39,8	18,8	0,013	41,5
Luksemburg	30,6	38,2	0,409	30,8
Węgry	46,5	18,9	0,098	34,5
Malta	39,0	41,4	0,477	19,1
Holandia	30,7	29,7	0,668	38,9
Austria	34,0	30,3	0,036	35,7
Polska	39,4	20,7	0,044	40,2
Portugalia	40,5	27,9	0,001	31,6
Rumunia	43,8	24,9	0,000	31,3
Słowenia	39,9	20,1	0,083	40,0
Słowacja	33,2	22,6	0,000	44,1
Finlandia	32,9	37,3	0,547	29,3
Szwecja	50,5	42,0	0,000	7,4
Wlk. Brytania	37,1	40,3	0,697	22,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu>, tabela [gov_10a], dostęp: 17.07.2018 r.

Z uwagi na dostępność szczegółowych statystyk całorocznych w danych statystycznych Eurostatu do wykonania powyższej tabeli posłużyły dane dotyczące roku 2016. Wobec niewielkiego udziału procentowego podatków od kapitału zostały one przedstawione do trzech miejsc po przecinku. Dla jasnego ukazania zależności na podstawie tabeli 1 sporządzono dwa wykresy omówione poniżej.

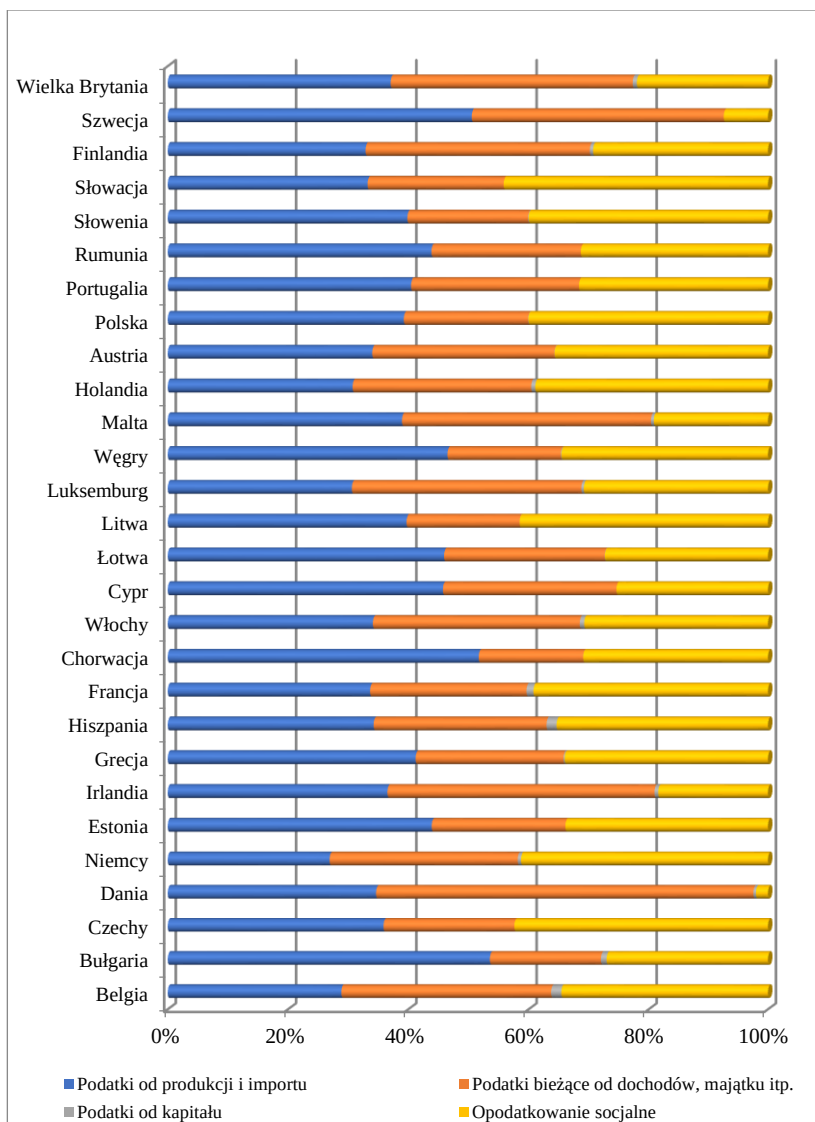
Wykres 1. Podział dochodów podatkowych dla 28 państw członkowskich Unii Europejskiej oraz 19 krajów Unii Europejskiej strefy euro w 2016 r. [% całości].



Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu>, tabela [gov_10a], dostęp: 17.12.2018 r.

Analiza powyższych danych ukazuje rozbieżność występującą pomiędzy krajami strefy euro na tle wszystkich państw członkowskich w udziale grupy podatków dotyczących ubezpieczenia społecznego w dochodach sektora instytucji rządowych i samorządowych. Średnia dla państw strefy euro (EA-19) była o 4 punkty procentowe wyższa niż dla krajów EU-28 i wynosiła 37,1%. Można również zauważyć, iż podatki od kapitału miały marginalne znaczenia, odpowiednio 0,7% w krajach EU-28 i 0,8% w strefie euro. Zaś pozostałe grupy podatkowe kształtowały się na zbliżonym poziomie, przy czym widoczny był nieco większy ich udział w strukturze uśrednionych wpływów podatkowych dla EU-28.

Wykres 2. Podział dochodów podatkowych według krajów i według szczegółowych kategorii podatków w 2016 r. [% całości].



Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu>, tabela [gov_10a], dostęp: 17.12.2018 r.

Wykres 2 obrazuje odmienne znaczenie poszczególnych grup podatkowych dla każdego kraju członkowskiego Unii Europejskiej. W 2016 r. podatki od produkcji i importu stanowiły największy odsetek w Bułgarii (53,6%), Chorwacji (51,7%) i w Szwecji (50,5%), najmniejszy natomiast na terenie Niemiec (26,9%), Belgii (28,9%), Luksemburga (30,6%) i Holandii (30,7%). Kategoria podatków bieżących od dochodów i majątku stanowiła źródło największych wpływów do budżetu Danii (63,4%), Irlandii (44,4%) i Szwecji (42%), a w najmniejszym stopniu zasilala budżet Chorwacji (17,4%), Bułgarii (18,5%) i Węgier (18,9%). Biorąc pod uwagę najmniej dochodową kategorię podatkową, którą stanowią podatki od kapitału, największy jej udział przypadał Belgii (1,69%), Hiszpanii (1,68%) i Francji (1,17%), natomiast w Szwecji, Rumunii i Estonii kategoria ta nie występowała. Warto zwrócić uwagę na niewielki odsetek podatków związanych z ubezpieczeniami społecznymi w Danii (2%) oraz w Szwecji (7,4%), podczas gdy największe wpływy ta kategoria podatkowa przynosiła Słowacji (44,1%), Czechom (42,4%) i Litwie (41,5%).

4. Regulacje dotyczące harmonizacji podatków w Unii Europejskiej

Polityka podatkowa państw członkowskich Unii Europejskiej traktuje harmonizację jako proces zbliżania systemów podatkowych poprzez niwelowanie różnic w takim stopniu, aby nie wpływały one na przepływ towarów, usług czy czynników produkcji pomiędzy krajami²⁶. Sam proces harmonizacji jest tu utrudniony, ponieważ dotyczy wielu krajów znajdujących się na różnym poziomie rozwoju gospodarczego. Tym samym, biorąc pod uwagę koncepcję wspólnego rynku, wszelkie działania unijne zmierzające do ujednoczenia systemów podatkowych stanowią istotny element polityki podatkowej. Warto zwrócić uwagę na swoisty podział harmonizacji podatków w Unii Europejskiej na dwa kierunki. Pierwszy z nich odnosi się do harmonizacji podatków pośrednich, przede wszyst-

²⁶ L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 257.

kim VAT i akcyzy, drugi dotyczy regulacji podatków pośrednich ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego osób prawnych²⁷.

W tym miejscu należy podkreślić, że prawo traktatowe nie reguluje bezpośrednio kwestii podatkowych, chociaż Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zawiera przepisy bezpośrednio odnoszące się do przepisów podatkowych. Są to wymienione poniżej²⁸:

- art. 110–112 TfUE (dawniej art. 90–92 TWE) – ustanawiające zakaz zarówno bezpośredniej, jak i pośredniej dyskryminacji podatkowej produktów pochodzących z innych krajów członkowskich, a także preferencyjnego traktowania podmiotów krajowych za pomocą stosowania zwrotów podatkowych specjalnych ulg lub odliczeń;
- art. 113 TfUE (dawniej art. 93 TWE) – odnoszący się do harmonizacji podatków pośrednich, a zatem stanowi podstawę do harmonizacji tych podatków;
- art. 115 TfUE (dawniej art. 94 TWE) – stanowiący obecnie traktatową podstawę do harmonizacji podatków bezpośrednich, upoważnia instytucje unijne do wydawania dyrektyw wpływających na funkcjonowanie rynku wewnętrznego;
- art. 116 TfUE (dawniej art. 96 TWE) – odnoszący się do eliminacji różnic w ustawodawstwach państw członkowskich, które mogłyby skutkować naruszeniem konkurencji.

Wspólnym unormowaniom podlegają określone obszary krajowych porządków podatkowo-prawnych, przede wszystkim związane z podatkami obrotowymi, stanowiącymi główną barierę w realizacji idei wolnego rynku. W związku powyższym realizowano koncepcję zmierzającą do globalnego opodatkowania obrotu poprzez wdrożenie systemu podatku od wartości dodanej. Ponadto rozpoczęto ujednocnianie regulacji dotyczących akcyzy, a także opodatkowania dochodów bezpośrednich spółek²⁹.

²⁷ A. Szymańska, *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5(672), s. 80.

²⁸ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz.Urz. UE C 2016, Nr 202, s. 93–96.

²⁹ W. Modzelewski, J. Bielański, *Rola prawodawstwa...*, s. 15.

W kwestii podatków pośrednich można obecnie wyróżnić trzy typy unormowań. Pierwszy z nich odnosi się do harmonizacji podatku od wartości dodanej, jednakże regulacje aktualnie obowiązujące na terenie Unii Europejskiej zostały omówione w rozdziale drugim, dlatego też zostaną w tym miejscu pominięte.

Kolejne unormowanie w zakresie podatków pośrednich dotyczy podatku akcyzowego. Warto przypomnieć, że akcyza jest podatkiem, który podlegał kształtowaniu już od początku funkcjonowania EWG w celu zapewnienia swobodnego przepływu wyrobów akcyzowych w ramach wspólnego rynku. Zniesienie granic i obrót jeszcze nieopodatkowanymi wyrobami, przy jednoczesnym zapewnieniu odpowiedniego nadzoru, wymagało określenia stosownych przepisów prawnych. W związku z powyższym, harmonizacja podatku akcyzowego na terenie Unii Europejskiej związana jest z licznymi regulacjami wspólnotowymi³⁰.

- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG³¹ – dyrektywa horyzontalna, normująca kwestie proceduralne i formalne;
- Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatku akcyzowego od alkoholu i wyrobów alkoholowych³²;
- Dyrektywa Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżania stawek podatku dla alkoholu i napojów alkoholowych³³;
- Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych³⁴;

³⁰ E. Sygut, *Harmonizacja podatku akcyzowego w ramach jednolitego rynku europejskiego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271, s. 235.

³¹ Dz.Urz. UE L 2009, Nr 9, s. 12.

³² Dz.Urz. WE L 1992, Nr 316, s. 21.

³³ Dz.Urz. WE L 1992, Nr 316, s. 29.

³⁴ Dz.Urz. UE L 2011, Nr 176, s. 24.

- Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³⁵;
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 684/2009 z dnia 24 lipca 2009 r. w sprawie wykonania dyrektywy Rady 2008/11/WE w odniesieniu do skomputeryzowanych procedur przemieszczania wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru³⁶ akcyzy³⁷.

Omawiając regulacje dotyczące harmonizacji podatków pośrednich w Unii Europejskiej, należy także wspomnieć o Dyrektywie Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 roku dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitałów³⁸. Dyrektywa ta stanowiła odpowiedź na potrzebę uregulowania problematyki związanej z zakłóceniem warunków konkurencji i swobodnego przepływu kapitału. Celem dyrektywy jest harmonizacja opodatkowania wkładów do spółek kapitałowych, a także zniesienie wszelkich innych podatków, które mogłyby obciążać transakcje związane z przepływem kapitałów, w szczególności opłata stemplowa od papierów wartościowych. Dyrektywa reguluje również problem podwójnego opodatkowania – w ramach rynku wewnętrznego podatek od gromadzenia kapitału przez spółkę lub przedsiębiorstwo może być naliczany tylko jeden raz. Zatem jeżeli państwo członkowskie posiadające prawo do nałożenia podatku nie nakłada go, żadne inne państwo nie może nałożyć podatku na operacje objęte dyrektywą³⁹.

W odróżnieniu do podatków pośrednich Traktat o utworzeniu Wspólnoty Europejskiej nie odnosił się do harmonizacji podatków bezpośrednich. Wynikało to przede wszystkim z tego, że podatki bezpośrednie

³⁵ Dz.Urz. UE L 2003, Nr 283 s. 51.

³⁶ „Procedura zawieszenia poboru podatku powoduje zmianę podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku oraz prawa właściwego dla jego poboru. Na przechowywanie i przemieszczanie towarów akcyzowych na terenie Unii pozwala tzw. skład podatkowy. Ma to na celu uniknięcie powstania obowiązku podatkowego na czas pozostawiania lub przemieszczania towarów w obrębie systemu składów.” – W. Modzelewski, J. Bielawny, *Rola prawodawstwa...*, s. 20.

³⁷ Dz.Urz. UE L 2009, Nr 197, s. 24.

³⁸ Dz.Urz. UE L 2008, Nr 46 s. 11.

³⁹ Tamże, s. 11–12.

nie były w 1957 r. postrzegane jako szczególnie istotne zagadnienie dla utworzenia wspólnego rynku. Ponadto w kwestii podatków bezpośrednich jako narzędzia do realizacji ekonomicznych i społecznych celów polityki podatkowej państwa członkowskie niekoniecznie skłaniały się do przekazania w tym zakresie swoich kompetencji⁴⁰. W związku z brakiem szczególnych przepisów dotyczących podatków bezpośrednich za punkt wyjścia dla procesu harmonizacji tych podatków przyjęto przywołany wcześniej art. 94 TWE (obecnie art. 115 TfUE) oraz art. 308 TWE (obecnie 352 TfUE)⁴¹. Sam proces harmonizacji w zakresie podatków bezpośrednich jest o tyle skomplikowany, iż regulacje harmonizujące przepisy na płaszczyźnie wspólnotowej muszą każdorazowo uzyskać akceptację wszystkich państw członkowskich. Biorąc pod uwagę różnice występujące pomiędzy politykami podatkowymi poszczególnych krajów, dojście do konsensusu jest procesem długotrwałym⁴².

Z uwagi na przedstawione powyżej ograniczenia zagadnienia związane z harmonizacją podatków bezpośrednich uregulowane są za pomocą następujących, aktualnie obowiązujących aktów prawnych:

- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁴³, zwana Dyrektywą PS.
Dyrektywa ta została uchwalona w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dywidend przekazywanych pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi różnych państw członkowskich⁴⁴.
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz na-

⁴⁰ H. Litwińczuk, *Wprowadzenie* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe. Implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS*, Warszawa 2009, s. 13.

⁴¹ Z uwagi na zawarte w nim uprawnienia Rady do wydawania dyrektyw celem zbliżania przepisów państw członkowskich, mających bezpośredni wpływ na ustanowienie bądź funkcjonowanie wspólnego rynku.

⁴² Tamże, s. 13–14.

⁴³ Dz.Urz. UE L 2011, Nr 345, s. 8.

⁴⁴ H. Litwińczuk, *Wprowadzenie* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Podatki bezpośrednie...*, s. 15.

leżności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich⁴⁵, zwana Dyrektywą IR.

Jest to dyrektywa mająca na celu zniesienie podatku u źródła od odsetek i należności licencyjnych, wypłacanych przez spółkę państwa członkowskiego na rzecz spółki powiązanej z innego państwa członkowskiego. W związku z założeniami dyrektywy, płatności te podlegają opodatkowaniu w ramach Unii Europejskiej jeden raz.

- Dyrektywa Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowująca niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii⁴⁶;
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG⁴⁷.
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania⁴⁸.

Celem powyższego aktu jest stworzenie sprawnego systemu zapobiegającego nieuczciwym praktykom dotyczącym prawidłowego naliczania podatków objętych dyrektywą. W szczególności dotyczy automatycznej wymiany danych dotyczących indywidualnych dochodów osób fizycznych, w tym ze stosunku pracy oraz z tytułu powołania do zarządu i rad nadzorczych.

- Konwencja⁴⁹ Arbitrażowa 90/436/EEC w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych⁵⁰.

Warto zauważyć, że dyrektywy obejmujące swoim zakresem kwestie podatków bezpośrednich, w przeciwieństwie do aktów dotyczących po-

⁴⁵ Dz.Urz. UE L 2003, Nr 157, s. 49.

⁴⁶ Dz.Urz. UE L 2006, Nr 363, s. 129.

⁴⁷ Dz.Urz. UE L 2011, Nr 64, s. 1.

⁴⁸ Dz.Urz. UE L 2014, Nr 359 s. 1.

⁴⁹ Jest dokumentem o odmiennym charakterze w porównaniu z dyrektywą. Konwencja jest umową pomiędzy krajami członkowskimi. Przyjęcie zobowiązań wynikających z wymagań aktu przystąpienia do umowy przez państwo członkowskie.

⁵⁰ Dz.Urz. UE C 2006, Nr 160, s. 11.

datków pośrednich, nie regulują podstawy opodatkowania. Dyrektywy te dotyczą wyłącznie opodatkowania przepływów konkretnych rodzajów dochodów i kapitałów pomiędzy państwami członkowskimi⁵¹.

Najdalej idące rozwiązania podjęto w kwestii podatków dochodowych obciążających działalność przedsiębiorstw transnarodowych oraz podatków od zysków kapitałowych⁵². Ważne miejsce we wspomnianych regulacjach zajmuje kwestia wprowadzenia wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, której celem jest usprawnienie funkcjonowania spółek transgranicznych na rynku wewnętrznym oraz ujednoczenie zasad księgowych, na bazie których następuje wyliczenie zysku dla potrzeb podatkowych⁵³.

Z kolei kwestia podatków od dochodów osobistych czy składek na ubezpieczenie społeczne miała i ma mniejsze znaczenie w związku z ich ograniczonym wpływem na obrót towarami w ramach rynku wewnętrznego. W przypadku ww. podatków kwestie wysokości stóp opodatkowania leżą w gestii krajów je wprowadzających. Warto podkreślić, że istniejące różnice w opodatkowaniu dochodów osobistych mogą wywierać wpływ na decyzje poszczególnych podmiotów w zakresie oszczędności, inwestycji czy np. zmiany lokalizacji głównej siedziby przedsiębiorstwa, co jak się wskazuje w literaturze przedmiotu, może wskazywać na to, że stawki opodatkowania dochodów również powinny podlegać konwergencji⁵⁴.

5. Podsumowanie

Porządek prawa Unii Europejskiej stanowi jedną z płaszczyzn integracji europejskiej, uzupełniając bądź tworząc ramy dla harmonizacji w sferze zarówno polityki, jak i gospodarki krajów członkowskich. Rozwój prawa UE stanowi pochodną określonych celów tej organizacji, które zostały

⁵¹ H. Litwińczuk, *Wprowadzenie* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Podatki bezpośrednie...*, s. 15.

⁵² S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej* [w:] U. Płowiec (red.), *Polityka gospodarcza a rozwój kraju*, Warszawa 2007, s. 147–149.

⁵³ A. Szymańska, *Dochody podatkowe...*, s. 81.

⁵⁴ T. Hitiris, *European Union Economics*, London 2003, s. 124.

ujęte w traktatach założycielskich. Zatem realizacja tych celów wymagała i wymaga harmonizacji prawa i ostatecznie ustanowienia nowego typu władzy prawodawczej. Owa władza funkcjonuje niezależnie w stosunku do państw członkowskich. Warto zwrócić uwagę na to, że dorobek prawny UE obejmuje normy prawne regulujące jej funkcjonowanie, z określoną hierarchią aktów prawnych. Na szczycie znajdują się traktaty określające podstawy funkcjonowania Unii Europejskiej. Na niższym szczeblu są umowy międzynarodowe, które UE zawiera z państwami trzecimi lub też z międzynarodowymi organizacjami. Kolejne miejsca zajmują akty prawa pochodnego, które są tworzone przez instytucje UE w granicach wyznaczonych traktatami. Prawo pochodne jest przeważnie tworzone w formie aktów wiążących typu: rozporządzenia, dyrektywy i decyzje, lub niewiążących tj.: zalecenia i opinie.

Dokonany w artykule krótki przegląd uwarunkowań prawnych funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej pozwala na stwierdzenie, iż prawodawstwo unijne stale ewoluuje. Jest to związane przede wszystkim z rozszerzaniem granic Unii Europejskiej, rozwojem technologii, a także naleciałości geopolitycznych państw członkowskich. Jako że dyrektywy unijne stanowią wyznacznik zmian w prawach krajowych poszczególnych państw Unii Europejskiej, należy dokonywać stałego ich modyfikowania i konkretyzowania.

Jednocześnie kategoryzacja podatków funkcjonujących w krajach Unii Europejskiej i krajach strefy euro ukazała pewne rozbieżności występujące pomiędzy nimi, szczególnie w udziale grupy podatków dotyczących ubezpieczenia społecznego w dochodach sektora instytucji rządowych i samorządowych. Średnia dla państw EA-19 była o 4 punkty procentowe wyższa niż dla krajów EU-28 i wynosiła 37,1%. Z kolei podatki od kapitału miały marginalne znaczenie, odpowiednio 0,7% w krajach EU-28 i 0,8% w strefie euro.

Zaobserwowano również odmienne znaczenie poszczególnych grup podatkowych dla każdego kraju członkowskiego Unii Europejskiej. W 2016 roku podatki od produkcji i importu stanowiły największy odsetek w Bułgarii (53,6%), Chorwacji (51,7%) i w Szwecji (50,5%), zaś najmniejszy w Niemczech (26,9%), Belgii (28,9%), Luksemburgu (30,6%)

i Holandii (30,7%). Kategoria podatków bieżących od dochodów i majątku stanowił źródło największych wpływów do budżetu Danii (63,4%), Irlandii (44,4%) i Szwecji (42%), a w najmniejszym stopniu zasilął budżet Chorwacji (17,4%), Bułgarii (18,5%) i Węgier (18,9%). Warto zwrócić uwagę podatki związanych z ubezpieczeniami społecznymi, które w Danii (2%) i Szwecji (7,4%) były niewielkie, podczas gdy Słowacji (44,1%) w Czechach (42,4%) i na Litwie (41,5%) – miały one udział znaczący.

Rozległość i wielowątkowość poruszanej w artykule tematyki zmusiły autorki do skupienia się jedynie na kilku wybranych kwestiach, które z pewnością nie wyczerpują badanej tematyki. Autorki wyrażają jednak nadzieję, iż lektura tego artykułu stanie się przyczynkiem do dalszej dyskusji i pogłębionych badań nad tymi zagadnieniami.

Bibliografia:

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Bielawny J., Modzelewski W., *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, TNOiK. Dom Organizatora, Toruń 2014.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, TNOiK. Dom Organizatora, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, ODDK, Gdańsk 2006.
- Hitiris T., *European Union Economics*, Prentice Hall, London 2003.
- Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2012.
- Litwińczuk H., *Wprowadzenie* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe. Implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa 2009.
- Modzelewski W., Bielawny J., *Materialne prawo podatkowe – ogólna charakterystyka* [w:] W. Modzelewski (red.), *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.

- Modzelewski W., Bielawny J., *Rola prawodawstwa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego w kształtowaniu materialnego prawa podatkowego* [w:] W. Modzelewski (red.), *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.
- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, im. Ryszarda Łazarskiego w Warszawie, Warszawa 2007.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2009.
- Owsiak S., *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej* [w:] U. Płowiec (red.), *Polityka gospodarcza a rozwój kraju*, PTE, Warszawa 2007.
- Pawłowska-Tyszko J. (red.), *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej. Konkurencyjność polskiej gospodarki żywnościowej w warunkach globalizacji i integracji europejskiej*, IERiGŻ, Warszawa 2013.
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K., *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, UMCS, Lublin 2003.
- Sygut E., *Harmonizacja podatku akcyzowego w ramach jednolitego rynku europejskiego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 271, s. 232–242.
- Szymańska A., *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne”, 2017, nr 5(672), s. 79–99.
- Tomczewski K., *Rynek wewnętrzny Unii Europejskiej szansą i wyzwaniem dla obywateli*, „Studia Europejskie” 2003, nr 3, s. 107–120.