

---

A N N A L E S  
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA  
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1

SECTIO H

2016

---

Wyższa Szkoła Bankowa w Toruniu. Wydział Finansów i Zarządzania

KRYSTYNA PIOTROWSKA-MARCZAK

krystyna.piotrowska.marczak@gmail.com

*Narodowy czy zharmonizowany system podatkowy?*

---

A National Tax System or a Harmonised Tax System?

**Słowa kluczowe:** narodowe systemy podatkowe; harmonizacja podatkowa; globalizacja

**Keywords:** national tax systems; tax harmonisation; globalization

**Kod JEL:** F65; H20; H25

## **Wstęp**

Problem związany z rozszerzającą się tendencją do harmonizacji systemu podatkowego w obszarze Unii Europejskiej ma wiele wątków i dyskusyjnych kwestii. Niniejsze rozważania mają na celu stwierdzenie, jaki może być zakres harmonizacji podatkowej, aby nie naruszyć narodowego charakteru systemu podatkowego zabezpieczającego interes konkretnego kraju. Przeprowadzony wywód koncentruje się na kilku płaszczyznach. Pierwsza z nich jest związana z wpływem procesu globalizacji na kształt i postać finansów publicznych poszczególnych krajów. Druga została poświęcona problemom związanym z czynnikami, które mają wpływ na postać systemu podatkowego. Trzecia płaszczyzna dotyczy realnych procesów harmonizacji określonych podatków. Przeprowadzone analizy prowadzą do sformułowania wniosków dotyczących ograniczeń harmonizacji podatków i (jeśli występują) ich natury oraz stwierdzenia, na czym polega i z czego wynika potrzeba suwerenności narodowego systemu podatkowego.

## 1. Wpływ procesu globalizacji na zakres systemu finansów publicznych

W ostatnich trzech dekadach XX w. nastąpiła wyraźna zmiana dróg rozwoju gospodarki i modelu państw na świecie. Związane to było m.in. z upadkiem systemu kolonialnego i socjalistycznego. Równocześnie następowało upowszechnianie gospodarki rynkowej, co prowadziło do otwarcia drogi dla procesów globalizacji. Nie dotyczyło to jednak systemów politycznych i tworzenia jednolitych układów instytucjonalnych. W tym zakresie nastąpiła akceptacja dla dywersyfikacji tych systemów w poszczególnych państwach. „Podstawowa sprzeczność dotycząca współczesności pojawia się na styku systemu globalnego z państwem narodowym (suwerennym)” [Kleer, 2013, s. 52]. Wywołuje to trudności pogodzenia narzuconych w procesie globalizacji cech z realizacją funkcji państwa, wypracowanych przez poszczególne kraje.

W literaturze [Kleer, 2013, s. 52] wskazuje się płaszczyzny, na których dochodzi do globalizacji. Są to: gospodarka, edukacja, technika, polityka i instytucjonalizacja. W konsekwencji prowadzi to do zacierania się charakteru narodowego państw, co objawia się w wielu obszarach. Jednym z nich jest zjawisko finansyzacji, którego objawem są preferencje dla systemu finansowego w działaniach na rzecz gospodarki i społeczeństwa. Na skutek tego następuje znaczne zróżnicowanie społeczne ze względu na kryterium dochodowe. Ponadto ma miejsce rozszerzenie powiązań między poszczególnymi państwami na wielu płaszczyznach w obszarze: technologii, przepływu siły roboczej, kształcenia itp. W tym zakresie najbardziej wyraziście występującym zjawiskiem jest tworzenie międzynarodowych instytucji, wśród których znaczącą rolę odgrywają takie instytucje finansowe, jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy czy Bank Światowy. W konsekwencji: „Globalizacja wymaga nie tylko swobody przepływu czynników produkcji, ale również współpracy międzynarodowej, a ta wymusza przekazanie pewnych funkcji władczych państwa narodowego, by pojawiły się jakieś wspólne i zgodne reguły gry dla współpracy nie tylko podmiotów gospodarczych, ale i państwa” [Kleer, 2013, s. 52].

Generalnym celem globalizacji jest tworzenie szans dla wzrostu gospodarczego, głównie dla państw słabo rozwiniętych. Równocześnie, na skutek działania zmierzającego do globalizacji gospodarek w skali światowej, następuje wyrównanie działań poszczególnych państw w tym zakresie, co przejawia się w ograniczaniu podatków i regulacyjnych działaniach państwa w innych niż finansowe obszarach, np. zmierzaniu do obniżenia kosztów pracy [Gałuszka, 2003 s. 109]. Ponadto następuje nasilenie procesów konkurencyjności w sferze kosztów produkcji, pozyskiwanie obcego kapitału, wstrzymanie odpływu kapitału narodowego oraz dbanie o ulgi podatkowe dla firm.

W tym układzie powstaje problem funkcji państwa i z tym związany zakres komercjalizacji dóbr publicznych, takich np. jak edukacja czy ochrona zdrowia. Równocześnie występuje problem zakresu dyscypliny finansów publicznych, narzuconej w systemie międzynarodowym [Orłowski, 2000, s. 140], np. w układzie państw Unii Europejskiej.

Proces globalizacji powoduje, że następują zmiany w systemie finansów publicznych. Najważniejszą rolę odgrywają tu ich funkcje i zakres działania, co zmusza do ustalenia hierarchii celów i zadań publicznych [Orłowski, 2000, s. 110]. W najszerszym ujęciu finanse publiczne to procesy związane z gospodarowaniem środkami publicznymi zarówno od strony ich pozyskiwania, jak i ich rozdziału [Owsiak, 1999, s. 19]. W literaturze [Owsiak, 1999, s. 56] wymienia się trzy najważniejsze funkcje finansów publicznych: alokacyjną, redystrybucyjną i stabilizacyjną. Pierwsza z nich realizuje się przez ograniczanie mechanizmów rynkowych w dziedzinach, które są związane z funkcjonowaniem państwa oraz zaspokajaniem potrzeb społecznych bez udziału dochodów indywidualnych obywateli. Wymaga to systemu transferu dochodów, co jest istotą funkcji redystrybucyjnej. I wreszcie, chcąc zachować drogę rozwoju gospodarki rynkowej, niezbędne są działania stabilizacyjne państwa mające na celu łagodzenie skutków cykli koniunkturalnych.

Wymienione trzy funkcje charakteryzują finanse publiczne w ogólnych kategoriach. W ujęciu podmiotowo-funkcjonalnym funkcje finansów publicznych to: kulturalno-wychowawcza, opiekuńczo-socjalna, gospodarczo-organizatorska. Ich realizacja, formy i zakres zależą od modelu państwa i preferowanej polityki fiskalnej. Konkretnie rozwiązania zależą od stosunku władzy państwowej do jego roli w procesie interwencji w gospodarkę i aktywności w sferze społecznej. W tym kontekście decydujące znaczenie ma odpowiedź na pytanie: z czego wynika potrzeba czy możliwość ingerencji państwa w sferę gospodarczą i społeczną? W rozważaniach temu poświęconych zwraca się uwagę [Grądalski, 2004, s. 18] na działania, które wynikają z niedoskonałości rynku i konieczności finansowania dóbr publicznych, racjonalnego rozmieszczenia przemysłu, handlu czy usług, odpowiadającego strukturom społecznym i warunkom naturalnym. Podejmowane w tych kwestiach decyzje mogą przybierać zróżnicowaną postać. Skrajnie rzecz biorąc, może to być dążenie do maksymalizacji dobrobytu społecznego albo skierowanie się na rozszerzenie procesu biurokratyzacji instytucji państwowych. W każdym przypadku trzeba się liczyć z narastaniem wydatków publicznych, zgodnie z prawem A. Wagnera, i koniecznością dostosowania ich rozmiarów do funkcji państwa. Wymaga to z kolei zabezpieczenia dochodów publicznych, głównie w formie podatków. Pogodzenie dochodów publicznych i wydatków prowadzi do zachowania równowagi budżetowej. W sytuacji kiedy wydatki mają przewagę nad dochodami, występuje zjawisko zadłużenia publicznego i konieczność ustalenia jego zakresu i źródeł finansowania. Jak wskazano wyżej, współcześnie nie jest to wyznaczone tylko w ramach danego państwa, ale wymaga dostosowania się do międzynarodowych ustaleń, co głównie dotyczy krajów zrzeszonych w Unii Europejskiej: „[...] we współczesnych gospodarkach państwo w coraz większym stopniu wpływa na przebieg realnych procesów w makroekonomii. Należy więc oczekiwać, że rola finansów publicznych, w tym teorii opodatkowania, będzie niewątpliwie zyskiwać na znaczeniu” [Grądalski, 2004, s. 18].

Nie ulega wątpliwości, że państwo ma silny wpływ na kształt finansów publicznych. Problem jednak tkwi w tym, że na skutek rozszerzających się powiązań międzynarodowych decyzje poszczególnych krajów są korygowane i w wielu obszarach podporządkowywane „strategii transnarodowej” [Gałuszka, 2003, s. 107], związanej z rozszerzającym się uczestnictwem w rynkach światowych i aktywnością konkurencji, tworzeniem się korporacji transnarodowych, liberalizacją przepływów kapitałowych oraz rywalizacją pozyskiwania lokalizacji inwestycji.

W tej sytuacji pojawia się z dużą siłą imperatyw zarządzania środkami publicznymi, którego „istota nie może się sprowadzać głównie do rejestrowania tego, co ma miejsce w finansach publicznych, ale wymaga aktywnego i wyprzedzającego działania o nieprzypadkowym, a długofalowym i racjonalnym charakterze” [Piotrowska-Marczak, Uryszek, 2009, s. 31]. Zjawiska te mogą przebiegać różnie, ponieważ „zakres redystrybucji oraz instrumenty, jakimi posługuje się państwo w tym procesie, jest różny w zależności od ustroju politycznego” [Postuła, 2015, s. 45]. Niepodważalne są tu jednak dwa warunki: utrzymanie stabilizacji makroekonomicznej i spójności społecznej [Osiałyński, 2006, s. 59]. Wymaga to odpowiedniego doboru instrumentów finansowych, które zabezpieczą realizację zadań państwa [Wernik, 2014, s. 12]. W tym kontekście najważniejsze decyzje dotyczą podatków. Stąd zanim zostanie rozważona kwestia ich harmonizacji czy narodowego charakteru, warto wskazać, jak należy pojmować system podatkowy i czy działania związane z globalizacją mogą dotyczyć systemu podatkowego w całości, czy tylko poszczególnych podatków.

## 2. Uwarunkowania systemu podatkowego

Rozważania poświęcone różnym konfiguracjom poszczególnych podatków trzeba rozpocząć od zdefiniowania systemu podatkowego. Najbardziej syntetyczne ujęcie proponują J.P. Gaudemet i J. Molinier, twierdząc, że „system podatkowy to ogół podatków stosowanych w określonym czasie w danym państwie” [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 442]. Z tego wynika, że zakłada się, iż w każdym kraju występuje wiele podatków.

Tak ogólnie zdefiniowany system podatkowy powoduje, że pojawia się pytanie, czy sam fakt istnienia wielości podatków pozwala na stwierdzenie, że tworzą one system. Jeżeli odpowiedź jest negatywna, to jakie cechy powinny być spełnione, aby można było go określić systemem. Jedną z możliwości jest określenie, że jest to „ogół podatków obowiązujących w danym kraju, stanowiących jednolitą, wewnętrznie zgodną pod względem prawnym i ekonomicznym całość” [Dolata, 2011, s. 15]. Takie ujęcie nasuwa wątpliwości związane z wieloznacznością pojęcia „zgodność w sensie prawnym i ekonomicznym”, dlatego niezbędne jest zwrócenie uwagi na uwarunkowania, jakim podlega system podatkowy. Gaudemet i Molinier [2000, s. 443] wymieniają następujące czynniki, które mają wpływ na kształtowanie się

systemu podatkowego: tradycje historyczne, struktury polityczne i administracyjne, struktury gospodarcze i otoczenie międzynarodowe [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 444]. Czynniki historyczne wpływają na system podatkowy, najczęściej hamując jego reformy, co wynika z przywiązania podatników do dotychczasowego układu. Natomiast czynniki związane ze strukturą polityczną i administracyjną wpływają na formy zarządzania systemem podatkowym, na konstrukcje wielu podatków oraz kształt administracji podatkowej. Na system podatkowy ma także wpływ system gospodarczy. Mają tu znaczenie np. wszystkie odmiany gospodarki rynkowej. I, wreszcie, na system podatkowy oddziałuje otoczenie międzynarodowe, które najczęściej jest związane z tworzonymi wspólnotami ponadnarodowymi, takimi jak np. Unia Europejska. Wszystkie wskazane wyżej czynniki oddziałują na kształt narodowych systemów podatkowych.

Należy jednak zwrócić uwagę, że specyfika systemu podatkowego polega na tym, że musi on tworzyć spójną całość. Aby to miało miejsce, winny być zachowane określone zasady przy jego tworzeniu. W określony sposób przedstawiają to Gaudemet i Molinier:

Przy wyborze podatku, który stanie się elementem systemu podatkowego, należy również brać pod uwagę względy sprawiedliwości. Podatek, który sam w sobie nie jest sprawiedliwy, może bowiem służyć do korygowania niesprawiedliwości spowodowanych przez inne podatki w ramach tego samego systemu podatkowego i tym samym zapewnić większą sprawiedliwość całego systemu [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 443].

Takie ujęcie oznacza, że efekty (np. społeczne) kumulują się, jeżeli tworzy się system podatkowy z takim założeniem. Wymaga to swobody skoordynowania konstrukcji poszczególnych podatków, zgodnej z przyjętym kryterium celu, jakiemu ma służyć.

Nie można zatem podejmować decyzji o zmianie pojedynczego podatku bez uwzględnienia jego związku z pozostałymi. Przedstawiona idea istoty systemu podatkowego jest teoretycznie logiczna, natomiast w praktyce jej zastosowanie nieczęsto ma miejsce. Niewątpliwie spójność systemu podatkowego jest zachowywana w układzie, w którym jest on rozpatrywany jako całość w sensie fiskalnym. W tym przypadku zmniejszenie dochodów z jednego podatku może być rekompensowane przez zwiększenie dochodów budżetowych z innego podatku. Stosowanie tej zasady potwierdza praktyka mająca miejsce we Francji:

Rozszerzenie stosowania podatku od wartości dodanej na handel detaliczny w 1968 r. spowodowało likwidację opłat lokalnych i doprowadziło do zmian w systemie podatków lokalnych, w którym opłaty te były ważnym źródłem dochodów. Podobnie obniżenie podatku od wynagrodzeń, wprowadzone w tym samym roku, musiało zostać skompensowane wzrostem stawek podatku od wartości dodanej [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 443].

Mające miejsce konkretne rozwiązania związane z dbałością o spójność systemu podatkowego w sensie fiskalnym wymagają przeprowadzenia rachunku, którego celem jest zachowanie nieobniżonego poziomu dochodów budżetowych. Niewątpliwie jednak dążenie do spójności systemu podatkowego prowadzi do ograniczenia wyborów związanych z podmiotem opodatkowania. W sumie o tym, co charakteryzuje konkretny system podatkowy danego kraju decyduje zarówno jego struktura gospodarcza, jak i społeczna [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 443]. Cały ten układ zakłada współdziałanie w układzie międzynarodowym. Jeżeli poszczególne państwa podejmują działania integracyjne, to muszą liczyć się z konsekwencjami, które one wywołują. Przejawia się to w postaci efektów pozytywnych i negatywnych. Podejmując decyzje w tym zakresie, trzeba liczyć się z jednymi i drugimi i poznać proporcje, jakie między nimi zachodzą. Z punktu widzenia niniejszego wywodu trzeba zwrócić uwagę, że

[...] struktura społeczności międzynarodowej nie pozostawia obecnie państwom członkowskim pełnej niezależności ich systemów podatkowych. Systemy te muszą się dopasować do obowiązujących u partnerów ekonomicznych i w ten sposób utrzymać konkurencyjność. Ponadto porozumienie międzynarodowe narzucają tu pewne zobowiązania prawne [Gaudemet, Molinier, 2000, s. 456, 457].

W tych warunkach powstaje pytanie, czy to wszystko, co odnosi się do reguł związanych z tworzeniem narodowych systemów podatkowych, może mieć miejsce, czy też jest degradowane? Ponadto można rozważyć, czy jeśli występuje degradacja narodowego systemu podatkowego, to czy ona obejmuje go w całości, czy też odnosi się tylko do jego części? W każdym przypadku powstają wielorakie wątpliwości, np. czy znaczna ingerencja układów międzynarodowych w narodowe systemy podatkowe nie spowoduje, że przestaną spełniać cechy systemu? Ponadto, czy jeżeli system podatkowy będzie kształtowany tylko w części przez struktury narodowe, to może zachować swoją spójność? A także czy możliwa jest pełna harmonizacja systemów podatkowych? Jeśli tak, to czy można stworzyć uniwersalny, idealny system podatkowy, który będzie wzorem do jego tworzenia? [Dolata, 2011] Gdyby dopuścić taką możliwość, to trzeba byłoby uznać, że cechy charakteryzujące gospodarki i społeczeństwa poszczególnych krajów nie odgrywają roli w procesie kształtowania systemu podatkowego.

Generalnie rzecz biorąc, trzeba wskazać, jakie są dążenia świata w odniesieniu do systemów podatkowych i w jakim zakresie narodowe systemy zbliżają się do siebie.

W literaturze podkreśla się, że „podstawowym problemem budowy współczesnych systemów podatkowych jest wybór tego, co ma być opodatkowane: dochód czy konsumpcja” [Brzeziński, 2001, s. 35]. Posługując się tym rozróżnieniem i opierając się na danych, można określić, w odniesieniu do jakich podatków ma miejsce ich harmonizacja. To pozwala orzec, jakie są możliwości zachowania narodowego charakteru podatków i jakie skutki procesy te wywołują.

### 3. Obszary harmonizacji podatków w Unii Europejskiej

Analizując przebieg procesów harmonizacji systemów podatkowych w praktyce, trzeba wyjść od ustalenia, jakie są cechy tego zjawiska i określić, na czym ono polega. „Zasadę międzynarodowej harmonizacji systemów podatkowych należy rozumieć jako postulat zbliżania systemów podatkowych różnych krajów w celu eliminacji podatkowych zakłóceń decyzji ekonomicznych” [Famulska, 2007, s. 34]. W przedstawionym ujęciu harmonizacja podatków jest traktowana jako idea będąca konsekwencją integracji gospodarczej, np. w Unii Europejskiej. Równocześnie nie można pominąć faktu, że w procesie ustalania zakresu interwencjonizmu przyjęto założenie o odrębności gospodarki finansowej Unii Europejskiej jako całości i gospodarek finansowych państw członkowskich [Kosikowski, 2013, s. 103]. Odnosi się to zatem także do systemów podatkowych. Problem jednak sprowadza się do tego, czy proces harmonizacji obejmuje systemy podatkowe poszczególnych państw, czy tylko określone podatki.

Przeprowadzone analizy wskazują, że proces harmonizacji należy odnosić do poszczególnych podatków. W tym układzie najważniejszą rolę odgrywa podział na podatki pośrednie i bezpośrednie. Wymaga to zwrócenia uwagi na kilka elementów, takich jak miejsce wymienionych wyżej grup podatków w całości obciążeń podatkowych, skala zróżnicowania stawek czy odniesienia do średniej dla wszystkich krajów Unii Europejskiej.

Tuż przed wejściem Polski do Unii Europejskiej (w 2003 r.) udział podatków pośrednich odniesionych do ogółu obciążeń podatkowych charakteryzował się dużą dyspersją. Udział ten dla Cypru wynosił 49,4% i plasował się na najwyższym poziomie. Z kolei w Belgii stanowił 28,8% i był na najniższym poziomie wśród krajów Unii Europejskiej. W jednym i drugim przypadku występowało odchylenie od średniej dla 25 krajów, która wynosiła 33,8% [Wach, 2006, s. 37]. Oznacza to, że miało ono miejsce w większym zakresie w stosunku do kraju o najwyższym poziomie udziału podatków pośrednich w podatkach ogółem niż w przypadku kraju o najniższym poziomie omawianego wskaźnika.

Inaczej wyglądała sytuacja w odniesieniu do analogicznego wskaźnika badającego relacje podatków bezpośrednich do ogółu podatków. Najwyższym wskaźnikiem charakteryzowała się Dania – wynosił on 59,6%, natomiast najniższy występował w Polsce i wynosił 19,7%. Odchylenie od średniej na poziomie 31,6% było znaczne i o wiele większe w przypadku kraju o najwyższym wskaźniku niż w porównaniu do kraju o najniższym wskaźniku [Wach, 2006, s. 38]. W sumie odchylenie to było o wiele większe w przypadku podatków bezpośrednich niż pośrednich.

W podatkach pośrednich najważniejsze miejsce zajmuje podatek VAT. Trzeba zatem wskazać, jakie zróżnicowanie jego stawek występowało w Unii Europejskiej w okresie poprzedzającym kryzys. W 2006 r. najwyższa stawka podstawowa występowała w Danii, Szwecji oraz na Węgrzech i wynosiła 25%. Natomiast najniższa stawka miała miejsce w Luksemburgu oraz na Cyprze i wynosiła 15%. Porównując te stawki ze średnią dla 25 krajów Unii Europejskiej, która wynosiła 19,4%, trzeba

stwierdzić, że była ona podobna w obu przypadkach i odchylenie nie było zbyt znaczne. Natomiast znaczna dyspersja miała miejsce w odniesieniu do limitów zwolnienia z tego podatku. Skrajną pozycję zajmowała Wielka Brytania, gdzie limit ten wynosił 84 100 euro w 2006 r., a już w 2007 r. został zwiększony do 87 000 euro. Na drugim krańcu lokowały się kraje, w których brak było zwolnień, a należały do nich: Holandia, Hiszpania, Szwecja i Włochy.

Dążenie do harmonizacji w największym zakresie dotyczyło podatku VAT, i to z wielu powodów. Sprowadzają się one głównie do jego fiskalnej funkcji, zabezpieczającej w najbardziej stabilny sposób wpływy do budżetu państwa. Ponadto jest to podatek, który odgrywa ważną rolę w kształtowaniu rozwoju gospodarczego i silnie oddziałuje na poziom konsumpcji [Famulska, 2007, s. 125].

Analiza podatków bezpośrednich, zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i prawnych, odniesiona także do 2006 r., wskazuje na większe zróżnicowanie krajów, niż ma to miejsce przy podatku VAT. Dotyczy to liczby progów podatkowych, poziomu stawek podatkowych i kwoty wolnej od podatku, przy czym skala dyspersji jest znaczniejsza w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych niż podatku dochodowego od osób prawnych. W odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych liczba progów waha się od 17 w Luksemburgu do 2 w Danii. Natomiast stawki najwyższe mieszczą się w przedziale 52% (najwyższy – Holandia) i 23,5% (Dania). Z kolei kwota wolna od tego podatku waha się w granicach 32 850 euro (Szwecja) i 442 euro (Węgry). W podatku dochodowym od osób prawnych zróżnicowanie ilości progów jest mniejsze niż w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych, bowiem mieści się w przedziale od 2 w Wielkiej Brytanii do ich braku w pozostałych krajach, z wyjątkiem Francji, gdzie występują dwa progi. Z kolei najwyższa stawka w 2005 r. miała miejsce w Niemczech i wynosiła 38,29%, zaś najniższa była na Cyprze – 10%.

Przedstawione zróżnicowania konstrukcji poszczególnych podatków w krajach Unii Europejskiej wynikają nie tylko z ograniczonej siły do ich harmonizacji w Unii Europejskiej, ale też z założeń zawartych w strategii lizbońskiej [Oręziak, 2004, s. 43], z której wynika, że:

Jeśli chodzi o opodatkowanie, to państwa członkowskie mają swobodę kształtowania swoich krajowych systemów podatkowych według własnych preferencji i priorytetów pod warunkiem przestrzegania prawa wspólnotowego. Oczywiście jest zatem, że odpowiedzialność za ułatwianie zrównoważonego wzrostu gospodarczego spoczywa przede wszystkim na każdym z państw członkowskich. To państwa członkowskie odpowiedzialne są za to, by ich krajowe systemy podatkowe sprzyjały innowacjom, wzrostowi gospodarczemu i zatrudnieniu [*Niebieska księga*, 2008, s. 10].

Myśl zawarta w przytoczonym cytacie prowadzi do stwierdzenia oczywistego, że harmonizacja nie może wyeliminować narodowego charakteru systemów podatkowych.

## Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania prowadzą do kilku ważnych wniosków. Przedstawione poniżej konstatacje stanowią otwarty katalog wniosków uznanych za istotne. Są one następujące:

1. Nieporozumieniem jest uznanie, że harmonizacja podatków dotyczy systemu podatkowego.
2. Dążenie do harmonizacji odnosi się do poszczególnych podatków.
3. Harmonizacja jest skierowana tylko na podatki, które mają największy udział w dochodach budżetowych poszczególnych krajów.
4. Potrzeba harmonizacji wynika z rozszerzającej się na świecie globalizacji procesów związanych z wymianą i podziałem produktów i usług.
5. Przynależność do Unii Europejskiej wymusza konieczność respektowania jej prawa także w odniesieniu do podatków.
6. Nie może być sytuacji, w której nastąpi unifikacja wszystkich podatków.
7. Najsilniejszy proces harmonizacji dotyczy podatku VAT.
8. Każdy kraj powinien zachować narodowy charakter podatków lokalnych.
9. Dyskusyjna jest harmonizacja podatku dochodowego od osób fizycznych ze względu na zróżnicowany poziom dobrobytu poszczególnych krajów.
10. Zachowanie możliwości kształtowania wybranych podatków w układzie narodowym ma na względzie zachowanie suwerenności decyzyjnej władzy państwowej.

## Bibliografia

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, „Dom Organizatora” TNOiK, Toruń 2001.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wyd. AE w Katowicach, Katowice 2007.
- Gałuszka K., *Wpływ procesów globalizacji na finanse samorządu terytorialnego*, [w:] *Finanse publiczne wobec procesów globalizacji*, Gdańska Akademia Bankowa, Warszawa 2003.
- Gaudemet J.P., Molinier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Wyd. SGH, Warszawa 2004.
- Kleer J., *Globalizacja a systemy polityczne*, [w:] E. Mączyńska, J. Michałek, J. Niżnik (red.), *Kryzysy systemowe*, Komitet Prognoz „Polska 2000 Plus”, PAN, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., *Problem granic i form interwencjonizmu UE w dziedzinie waluty i finansów publicznych państw członkowskich*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Przyszłość Unii Europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego*, Wyd. Temida 2, Białystok 2013.
- Niebieska księga. Koordynacja harmonizacji – przyszłość podatków UE*, Polskie Forum Strategii Lizbońskiej, Gdańsk 2008.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, WN PWN, Warszawa 2004.
- Orłowski W.M., *Koszty i korzyści z członkostwa w Unii Europejskiej. Metody – modele – szacunki*, CASE, Warszawa 2000.

Osiatyński J., *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*, WN PWN, Warszawa 2006.

Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, WN PWN, Warszawa 1999.

Piotrowska-Marczak K., Uryszek T., *Zarządzanie finansami publicznymi*, Difin, Warszawa 2009.

Postuła M., *Instrumenty zarządzania finansami publicznymi*, Wyd. Naukowe Wydziału Zarządzania UW, Warszawa 2015.

Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2006.

Wernik A., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2014.

### **A National Tax System or a Harmonised Tax System?**

The growing intensity of globalisation processes in the world economy in the 21<sup>st</sup> c. entails changes in national public finance systems, particularly in tax systems. The analysis presented in the article aims to establish whether tax harmonisation has some limitations and whether they concern a tax system as a whole or particular taxes. Moreover, if there are limitations to the harmonisation of entire tax systems, the question about the sovereignty of national tax systems arises.

### **Narodowy czy zharmonizowany system podatkowy?**

Nasilający się w XXI w. proces globalizacji gospodarki światowej powoduje zmiany w systemie finansów publicznych poszczególnych krajów. Szczególną rolę w tym układzie odgrywają zmiany w systemie podatkowym. W niniejszych rozważaniach przeprowadzono analizy, których celem jest stwierdzenie, czy harmonizacja podatków ma ograniczenia i czy to może dotyczyć całego systemu, czy tylko pojedynczych podatków. Ponadto jeśli występują ograniczenia w harmonizacji całych systemów podatkowych, to jaki jest zakres suwerenności narodowych systemów podatkowych.