

Aspekty podatkowe reformy systemu zasobów własnych Unii Europejskiej – gdzie jesteśmy i dokąd zmierzamy?

Tax-related aspects of the reform of the European Union's own resources system – where are we and where are we heading?

Налоговые аспекты реформы системы собственных средств Европейского союза – где мы находимся и в каком направлении движемся?

Фіскальні аспекти реформи системи власних ресурсів Європейського Союзу – де ми зараз та куди ми прямуємо?

MARIA SUPERA-MARKOWSKA

Dr, Uniwersytet Warszawski

e-mail: m.supera@wpia.uw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1599-0740>

Streszczenie: Na okres programowania 2021–2027 osiągnięto pewien kompromis w sprawie reformy unijnego systemu zasobów własnych. W niniejszym artykule dokonano analizy związanych z tym aspektów podatkowych. Przedstawiono w nim dotychczasowe założenia systemu oraz planowane nowe źródła zasobów i zakładany harmonogram ich wprowadzania. Najpierw przedstawiono koncepcję tzw. podatku od plastiku, a następnie omówiono tzw. transgraniczny podatek węglowy – obydwa instrumenty służące realizacji unijnej polityki klimatycznej, a nie tylko celu fiskalnego. W dalszej części artykułu przedstawiono pozostałe podatkowe nowe źródła zasobów własnych, tj. tzw. podatek cyfrowy, podatek od transakcji finansowych i zharmonizowany CIT, ukierunkowane m.in. na zapewnienie opodatkowania sprawiedliwego. Artykuł zamyka próba ogólnej oceny kierunku zmian wynikających z reformy.

Słowa kluczowe: zasoby własne UE, podatki, podatek od plastiku, transgraniczny podatek węglowy, podatek cyfrowy, podatek od transakcji finansowych, CIT

Summary: For the 2021–2027 programming period, a compromise has been reached on the reform of the system of own resources of the European Union. This article analyses the tax-related aspects of this reform. It presents the current assumptions of the system as well as planned new sources of revenue and the timeline for their implementation. First, the concept of the so called plastic tax is presented, and then the carbon border tax is discussed – both of which serve the implementation of the EU climate policy, over and above the realisation of a fiscal goal. Further part of the article discusses the remaining new tax-based sources of EU revenue: the so-called digital tax, financial transaction tax and harmonised CIT, which are all aimed at ensuring fair taxation. The article concludes with a general assessment of the direction of changes that the reform is going to lead to.

Key words: EU's own resources, taxes, plastic tax, carbon border tax, digital tax, financial transaction tax, CIT

Резюме: В рамках европейских программ на период 2021–2027 гг. был достигнут определенный компромисс в отношении реформы системы собственных ресурсов ЕС. В настоящей статье анализируются связанные с этим налоговые аспекты. В ней представлены предположения о системе на сегодняшний день, а также проектируемые новые источники средств и предполагаемые сроки их введения. Сначала представлена концепция так называемого «пластикового налога», затем обсуждается так называемый

«трансграничный углеродный налог» – оба инструмента служат климатической политике ЕС, а не просто достижению фискальной цели. Далее в статье представлены другие налоговые новые источники собственных средств, а именно так называемый «цифровой налог», налог на финансовые операции и гармонизированный налог СИТ, направленные, в частности, на обеспечение справедливого налогообложения. В завершение статьи сделана попытка дать общую оценку направленности изменений, произошедших в результате реформы.

Ключевые слова: собственные средства ЕС, налогообложение, «пластиковый налог», трансграничный углеродный налог, цифровой налог, налог на финансовые операции, СИТ

Анотація: На програмний період 2021–2027 років було досягнуто певного компромісу щодо реформи системи власних ресурсів ЄС. У цій статті автором було проаналізовано деякі пов'язані з цим фінансові аспекти. Спочатку окреслено систему, яка існує на сьогоднішній день, а також заплановані нові ресурси та передбачуваний графік їхнього запровадження. Далі – представлено концепцію так званого “податку на пластик”, а потім обговорюється так званий транскордонний податок на викиди вуглецю – обидва інструменти слугують кліматичній політиці ЄС, а не лише фінансовим цілям. Далі в статті представлені інші нові фінансові джерела власних ресурсів, а саме: так званий цифровий податок, податок на фінансові операції та гармонізований податок на прибуток підприємств, спрямований, серед іншого, на забезпечення справедливого оподаткування. Стаття завершується спробою загальної оцінки напрямку змін, що відбулися в результаті реформи.

Ключові слова: Власні ресурси ЄС, оподаткування, податок на пластик, транскордонний податок на викиди вуглецю, цифровий податок, податок на фінансові операції, податок на прибуток підприємств

Wstęp

Niniejszy artykuł jest poświęcony aspektom podatkowym reformy systemu zasobów własnych Unii Europejskiej. W związku z przyjęciem wieloletnich ram finansowych Unii Europejskiej na lata 2021–2027, a także Instrumentu na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności, właściwe instytucje unijne osiągnęły pewien kompromis w sprawie reformy tego systemu. W artykule przedstawiono już zrealizowane jej założenia i stan prac nad jej dalszymi etapami oraz podjęto próbę pewnej oceny kierunku zmian w kontekście podatkowym. Zgodnie z przyjętą tezą badawczą reforma ta, zmierzając do realizacji funkcji fiskalnej, wyrażnie ma także na celu wykorzystanie instrumentów finansowych, w tym zwłaszcza podatków, do realizacji głównych polityk UE w zgodzie z pewnymi fundamentalnymi zasadami, w szczególności z zasadą zrównoważonego rozwoju czy zasadą sprawiedliwości w jej aspekcie podatkowym. Na potrzeby analiz wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatyczno-prawną, sięgając do źródeł prawa unijnego, literatury krajowej i zagranicznej oraz licznych dokumentów i opracowań UE oraz innych organizacji międzynarodowych (OECD, ONZ).

1. System zasobów własnych

Zgodnie z art. 311 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ „Unia pozyskuje środki niezbędne do osiągnięcia swoich celów i należytego prowadzenia swoich polityk” (akapit 1), a „budżet jest finansowany całkowicie z zasobów własnych” (akapit 2). Poszczególne zasoby własne są ustanawiane przez Radę UE, stanowiącą zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą. Rada, jednomyślnie i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, przyjmuje decyzję określającą przepisy mające zastosowanie do systemu zasobów własnych UE – w tym kontekście można ustanawiać nowe lub uchylać istniejące kategorie zasobów własnych. Decyzja ta wchodzi w życie dopiero po jej zatwierdzeniu przez państwa członkowskie, zgodnie z ich odpowiednimi wymogami konstytucyjnymi (art. 311 akapit 3 TFUE).

We wcześniejszych niż 2021–2027 okresach programowania² zasoby własne UE obejmowały:

- tradycyjne zasoby własne, składające się z opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych, ceł pobieranych na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej (dalej: WTC) i innych ceł, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje UE w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, ceł na produkty objęte nieobowiązującym już Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali³, a także wkładów i innych opłat przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynków cukru;
- zasoby własne oparte na podatku od wartości dodanej (dalej: VAT), wynikające z zastosowania stawki jednolitej obowiązującej wszystkie państwa członkowskie w odniesieniu do zharmonizowanych podstaw VAT określonych zgodnie z przepisami unijnymi;
- zasoby własne oparte na dochodzie narodowym brutto (dalej: DNB), wynikające z zastosowania stawki jednolitej, określonej zgodnie z procedurą budżetową

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE nr C 202 z 7.06.2016, s. 47–388 (dalej: TFUE).

² Poczynając od okresu, w którym nastąpiła akcesja Polski do UE, system zasobów własnych UE określały na lata 2000–2006: decyzja Rady 2000/597/WE, Euratom z dnia 29 września 2000 r. w sprawie systemu środków własnych Wspólnot Europejskich, Dz. Urz. UE L 253 z 7.10.2000, s. 42–46; na lata 2007–2013: decyzja Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich, Dz. Urz. UE L 163 z 23.06.2007, s. 17–21; na lata 2014–2020: decyzja Rady 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 168 z 7.06.2014, s. 105–115.

³ Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Węgla i Stali (dalej: TEWWiS), <https://eur-lex.europa.eu/eli/treaty/ceca/sign> [dostęp: 9.12.2024 r.].

z uwzględnieniem łącznej kwoty wszystkich innych dochodów, do sumy DNB wszystkich państw członkowskich.

Zasoby własne stanowią najistotniejsze źródło finansowania budżetu UE; oprócz nich wydatki mogą być finansowe z ewentualnej nadwyżki dochodowej (pozostałości po płatnościach w roku poprzednim) i innych źródeł – głównie grzywien nakładanych na przedsiębiorców naruszających unijne prawo konkurencji, zwrotów środków oraz podatków od wynagrodzeń⁴.

Funkcjonujący dotychczas system zasobów własnych⁵ był krytykowany wielokrotnie przez Trybunał Obrachunkowy, Parlament Europejski i państwa członkowskie jako zbyt skomplikowany⁶; Rada Europejska obradująca w lipcu 2020 r.⁷ stwierdziła, że należy go uprościć⁸. Ponadto wskazała, iż należy lepiej dostosować unijne instrumenty finansowania do priorytetów politycznych UE, zapewnić większe odzwierciedlenie znaczenia budżetu ogólnego UE (dalej: budżet UE)⁹ dla funkcjonowania jednolitego rynku i zmniejszyć wkłady państw członkowskich wynikające z ich DNB. Bazując na tych założeniach, w nadchodzących latach UE ma dążyć do zreformowania systemu zasobów własnych i wprowadzenia ich nowych źródeł¹⁰.

Na to, że dotychczasowy budżet UE nie pozwala na głębszą i skuteczną integrację gospodarczą oraz społeczną państw członkowskich zwracali uwagę przedstawiciele nauki prawa podatkowego w liście otwartym z kwietnia 2020 r.¹¹: „Nie pojawił się jednak dotąd żaden projekt ani choćby założenia wspólnej polityki mającej na

⁴ Finansowanie budżetu UE, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/financing-the-eu-budget/> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁵ Szerzej zob. np. L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 109–222; też, *Finanse Unii Europejskiej i strefy euro*, Warszawa 2020, s. 139–152.

⁶ Pkt 5 preambuły decyzji Rady (UE, Euratom) 2020/2053 z dnia 14 grudnia 2020 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylającej decyzję 2014/335/UE, Euratom, Dz. Urz. UE L 424 z 15.12.2020, s. 1–10 (dalej: decyzja 2020/2053).

⁷ Zob. Rada Europejska, Konkluzje, EUCO 10/20 CO EUR 8 CONCL 4, Bruksela, 21.07.2020.

⁸ Pkt 5 preambuły decyzji 2020/2053.

⁹ Szerzej zob. np. M. Czernielewska-Rutkowska, *Budżet ogólny Unii Europejskiej: stan obecny i perspektywy*, Warszawa 2007; *Dylematy budżetu i wieloletnich ram finansowych Unii Europejskiej*, red. G. Pałuszak, M. Sapała, Poznań 2013; K. Stabryła-Chudzio, *Przyszłość budżetu ogólnego Unii Europejskiej w związku z nowymi wyzwaniami integracyjnymi*, w: też, *Rola budżetu Unii Europejskiej w integracji społeczno-gospodarczej*, Kraków 2011; K. Żukrowska, *Budżet ogólny Unii Europejskiej*, Warszawa 2009; K. Żukrowska, *Budżet ogólny Unii Europejskiej w 2020 r.: co z niego można wyczytać o przyszłości UE?*, w: *Polska w Unii Europejskiej – od stowarzyszenia do piętnastolecia członkostwa. Monografia jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kaweckiej-Wyrzykowskiej*, red. A. Ambroziak, A. Szypulowska-Porczyńska, Warszawa 2020.

¹⁰ Pkt 6 preambuły decyzji 2020/2053.

¹¹ Zob. F. Vanistendael i in., *List profesorów prawa podatkowego „Solidarność europejska wymaga unijnych podatków”*, Przegląd Podatkowy 2020, nr 6.

celu głębszą i skuteczną integrację gospodarczą i społeczną państw członkowskich. Obecny roczny budżet UE na to nie pozwala. Stanowi on około 1% całkowitego PKB Unii, podczas gdy roczny budżet większości państw członkowskich stanowi od 40% do 50% ich krajowego PKB. Jest jasne, że w porównaniu z budżetami państw członkowskich siła rażenia budżetu UE jest o wiele za mała, aby wywrzeć znaczący wpływ na skuteczną wspólną politykę gospodarczą i społeczną na poziomie UE¹².

W grudniu 2020 r. Parlament Europejski, Rada UE i Komisja Europejska osiągnęły pewien kompromis w sprawie reformy systemu zasobów własnych UE. W porozumieniu międzyinstytucjonalnym¹³ określono m.in. nowe źródła zasobów własnych oraz harmonogram ich wprowadzania.

2. Nowe źródła zasobów własnych i harmonogram ich wprowadzania

System zasobów własnych UE w okresie programowania 2021–2027 określa decyzja 2020/2053. Ponadto na podstawie art. 311 ust. 4 TFUE Rada wydała rozporządzenie ustanawiające środki wykonawcze w odniesieniu do systemu zasobów własnych UE¹⁴. Z kolei przyjęcie wieloletnich ram finansowych na lata 2021–2027 nastąpiło w drodze rozporządzenia 2020/2093¹⁵, a w 2021 r. wydano rozporządzenie ustanawiające narzędzie służące zaradzeniu skutkom kryzysu związanego z COVID-19 – Instrument na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności¹⁶.

Zgodnie z art. 2 decyzji 2020/2053 na zasoby własne zapisane w budżecie UE składają się dochody pochodzące z następujących źródeł:

¹² Tamże.

¹³ Zob. porozumienie międzyinstytucjonalne z dnia 16 grudnia 2020 r. między Parlamentem Europejskim, Radą Unii Europejskiej i Komisją Europejską w sprawie dyscypliny budżetowej, współpracy w kwestiach budżetowych i należytego zarządzania finansami oraz w sprawie nowych zasobów własnych, w tym również harmonogramu wprowadzania nowych zasobów własnych, Dz. Urz. UE L 433 z 22.12.2020, s. 28–46 (dalej: porozumienie międzyinstytucjonalne).

¹⁴ Rozporządzenie Rady (UE, Euratom) 2021/768 z dnia 30 kwietnia 2021 r. określające środki wykonawcze dotyczące systemu zasobów własnych Unii Europejskiej oraz uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 608/2014, Dz. Urz. UE L 165 z 11.05.2021, s. 1–8.

¹⁵ Zob. rozporządzenie Rady (UE, EURATOM) 2020/2093 z dnia 17 grudnia 2020 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2021–2027, Dz. Urz. UE L 433 z 22.12.2020, s. 11–22 (dalej: rozporządzenie 2020/2093).

¹⁶ Zob. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/241 z dnia 12 lutego 2021 r. ustanawiające Instrument na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności, Dz. Urz. UE L 57 z 18.02.2021, s. 17–75.

- tradycyjne zasoby własne składające się z opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych, ceł pobieranych na podstawie WTC i innych ceł, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje UE w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, ceł na produkty objęte nieobowiązującym już TEWWiS, a także wkładów i innych opłat przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynków cukru;
- zastosowanie jednolitej stawki poboru w wysokości 0,30% dla wszystkich państw członkowskich do całkowitej kwoty wpływów z VAT pobranych w odniesieniu do wszystkich dostaw podlegających opodatkowaniu podzielonej przez średnią ważoną stawkę VAT obliczoną dla odnośnego roku kalendarzowego, jak przewidziano w rozporządzeniu Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89¹⁷; dla każdego państwa członkowskiego podstawa VAT, którą należy uwzględnić w tym celu, nie może przekroczyć 50% DNB;
- zastosowanie jednolitej stawki poboru do masy odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych wytworzonych w poszczególnych państwach członkowskich, która nie została poddana recyklingowi; jednolita stawka poboru wynosi 0,80 EUR za kilogram; w odniesieniu do niektórych państw członkowskich stosuje się roczną obniżkę ryczałtową;
- zastosowanie jednolitej stawki poboru, którą należy określić zgodnie z procedurą budżetową z uwzględnieniem łącznej kwoty wszystkich innych dochodów, do sumy DNB wszystkich państw członkowskich.

Decyzja 2020/2053 weszła w życie i podlega stosowaniu od 2021 r. Odtąd też funkcjonuje nowe źródło zasobów własnych oparte na niepoddanych recyklingowi plastikowych odpadach opakowaniowych (tzw. podatek od plastiku). Ponadto zaproponowano następujący harmonogram wprowadzenia kolejnych nowych źródeł zasobów własnych:

- do 2023 r.: zasób własny oparty na mechanizmie dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO₂ (tzw. transgraniczny podatek węglowy) oraz zasób własny oparty na dochodach z systemu handlu uprawnieniami do emisji, a także zasób własny oparty na opodatkowaniu usług cyfrowych (tzw. podatek cyfrowy),
- do 2026 r.: zasób własny oparty na podatku od transakcji finansowych oraz zasób własny powiązany z sektorem przedsiębiorstw lub nową wspólną podstawą

¹⁷ Rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 155 z 7.06.1989, s. 9–13.

opodatkowania osób prawnych (częściowo zharmonizowany podatek dochodowy od osób prawnych, dalej: zharmonizowany CIT)¹⁸.

Występujące tu kategorie są przedmiotem dyskusji prowadzonych już od wielu lat, a nawet pewnych projektów podatkowych dyrektyw unijnych¹⁹ oraz rozwiązań prawnych wdrażanych jednostronnie w niektórych państwach członkowskich UE (oraz pewnych państwach trzecich)²⁰.

3. Podatek od plastiku

Jako pierwszy krok na drodze do ustalenia zreformowanego systemu zasobów własnych UE wprowadzono ich nową kategorię opartą na krajowych wkładach ustalanych w odniesieniu do masy odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych niepoddawanych recyklingowi. Masę tych odpadów oblicza się jako różnicę między masą odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych wytwarzanych w państwie członkowskim w danym roku a masą odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych, które są poddawane w danym roku recyklingowi, określoną zgodnie z dyrektywą w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych²¹. Do tak ustalonej masy stosuje się jednolitą stawkę poboru wynoszącą 0,80 euro za kilogram. Wkłady są obliczane na podstawie danych, które państwa członkowskie gromadzą i przekazują do Eurostatu na podstawie obowiązków sprawozdawczych wynikających z dyrektywy 94/62/WE i wydanej do niej decyzji wykonawczej²². Aby uniknąć nadmiernego regresywnego wpływu na wkłady krajowe, w odniesieniu do wkładów państw członkowskich, których DNB na mieszkańca w 2017 r. był niższy od śred-

¹⁸ Zob. załącznik II porozumienia międzyinstytucjonalnego.

¹⁹ Zob. pkt 5 niniejszego artykułu.

²⁰ Jeśli chodzi o podatek cyfrowy, zob. np. KPMG, *Taxation of the Digitalized Economy. Developments Summary*, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> [dostęp: 9.12.2024 r.]; jeśli chodzi o podatek od transakcji finansowych, zob. np. BNY Mellon, *A Global View of Financial Transaction Taxes (FTT). An Overview of Requirements and Compliance*, <https://www.bnymellon.com/content/dam/bnymellon/documents/pdf/emea/global-view-of-financial-transaction-taxes.pdf.coredownload.pdf> [dostęp: 9.12.2024 r.].

²¹ Dyrektywa 94/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 1994 r. w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych, Dz. Urz. UE L 365 z 31.12.1994, s. 10–23 (dalej: dyrektywa 94/62/WE).

²² Decyzja wykonawcza Komisji (UE) 2019/665 z dnia 17 kwietnia 2019 r. zmieniająca decyzję 2005/270/WE ustanawiającą formaty w odniesieniu do systemu baz danych zgodnie z dyrektywą 94/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie opakowań i odpadów opakowaniowych, Dz. Urz. UE L 112 z 26.04.2019, s. 26–46.

niej unijnej, stosuje się w ich przypadku roczną obniżkę ryczałtową. Obniżka ta powinna odpowiadać 3,8 kilogramom pomnożonym przez liczbę ludności danego państwa członkowskiego w 2017 r. W przypadku Polski jest to kwota 117 mln EUR (art. 2 ust. 2 decyzji 2020/2053). Podatek od plastiku jest w gruncie rzeczy pewnym przejawem realizacji zasady „zanieczyszczający płaci”²³ i wpisuje się w koncepcję podatków związanych swym przedmiotem opodatkowania ze (zanieczyszczanym) środowiskiem²⁴.

Tak określone nowe źródło zasobów własnych, oprócz realizacji funkcji fiskalnej, ma promować recykling, przyczyniać się do zmniejszenia zanieczyszczenia środowiska naturalnego pochodzącego z odpadów opakowaniowych z tworzyw sztucznych i realizować założenia gospodarki o obiegu zamkniętym zgodnie z Europejską strategią na rzecz tworzyw sztucznych w gospodarce o obiegu zamkniętym²⁵, a szerzej – polityki zrównoważonego rozwoju.

Zrównoważony rozwój, rozumiany jako „wspieranie gospodarki efektywniej korzystającej z zasobów, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej”²⁶, został określony jako jeden z priorytetów UE już w unijnej strategii rozwoju z 2010 r.²⁷ Następnie w strategii z 2019 r.²⁸ wskazano jako jej cel „przekształcenie UE w sprawiedliwe i prosperujące społeczeństwo żyjące w nowoczesnej, zasobooszczędnej i konkurencyjnej gospodarce, która w 2050 r. osiągnie zerowy poziom emisji gazów cieplarnianych netto i w ramach której wzrost gospodarczy będzie oddzielony od wykorzystania zasobów naturalnych”. Europejski Zielony Ład ma

²³ W prawie unijnym zasada „zanieczyszczający płaci” została uregulowana dyrektywą 2004/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie odpowiedzialności za środowisko w odniesieniu do zapobiegania i zaradzania szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu, Dz. Urz. UE L 143 z 30.04.2004, s. 56–75.

²⁴ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej*, w: *Implementacja zasady zrównoważonego rozwoju do gospodarki i sektora instytucji publicznych*, red. M. Pisz, R. Chęciński, Poznań 2021 i przywołana tam literatura.

²⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, Europejska strategia na rzecz tworzyw sztucznych w gospodarce o obiegu zamkniętym, COM (2018) 28 final, Strasburg, 16.01.2018.

²⁶ Komunikat Komisji, EUROPA 2020, Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, KOM (2010) 2020 wersja ostateczna, Bruksela, 3.03.2010, s. 5.

²⁷ Tamże.

²⁸ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, Europejski Zielony Ład, COM (2019) 640 final, Bruksela, 11.12.2019, s. 2 (dalej: Europejski Zielony Ład).

stanowiąc integralną część²⁹ strategii służącej wdrożeniu agendy Organizacji Narodów Zjednoczonych na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030³⁰.

4. Transgraniczny podatek węglowy

Kolejne nowe źródła zasobów własnych mają stanowić transgraniczny podatek węglowy (mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO₂, ang. Carbon Border Adjustment Mechanism, dalej: CBAM) oraz dochody ze zmienionego unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji (ang. European Union's Emissions Trading System, dalej: UE ETS). W grudniu 2021 r. Komisja wskazała, iż te nowe źródła (wraz ze źródłem opartym na podatku CIT) w latach 2026–2030 mają być w pełni funkcjonalne i pozwolić osiągnąć średnio do 17 mld euro rocznie dla budżetu UE³¹.

W lipcu 2021 r. Komisja przedstawiła wniosek w sprawie CBAM³²; stosowne rozporządzenie zostało przyjęte w dniu 10 maja 2023 r.³³ CBAM dotyczy przywozu na terytorium UE z państw trzecich produktów wytwarzanych w branżach wysokoemisyjnych; ma pomóc unikać – w pełnej zgodności z zasadami handlu międzynarodowego – sytuacji, gdy starania UE na rzecz redukcji emisji gazów cieplarnianych będą niweczone³⁴ przez wzrost emisji poza jej granicami spowodowany przeniesieniem produkcji do państw trzecich (w których polityki przeciwdziałania niepożądanym zmianom klimatycznym są mniej ambitne niż polityki unijne) lub zwiększonym przywozem produktów wysokoemisyjnych na terytorium UE. W literaturze zwraca

²⁹ Tamże, s. 3.

³⁰ United Nations, *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/PDF/N1529189.pdf?OpenElement> [dostęp: 9.12.2024 r.].

³¹ Komisja Europejska, *Komisja proponuje zasoby własne UE kolejnej generacji*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/ip_21_7025 [dostęp: 9.12.2024 r.].

³² Komisja Europejska, Wniosek Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiające mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO₂, COM (2021) 564 final, Bruksela, 14.07.2021.

³³ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/956 z dnia 10 maja 2023 r. ustanawiające mechanizm dostosowywania cen na granicach z uwzględnieniem emisji CO₂, Dz. Urz. UE L 130 z 16.05.2023, s. 52–104.

³⁴ Zob. pkt 18 preambuły rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999, Dz. Urz. UE L 243 z 9.07.2021, s. 1–17 (dalej: rozporządzenie 2021/1119).

się uwagę na następujące potencjalne problemy w związku z wdrożeniem CBAM: kwestię dowodu (ustalania poziomu emisji), problem zapewnienia zgodności z normami Światowej Organizacji Handlu w kontekście zakazu dyskryminacji oraz ryzyko przerzucenia ciężaru CBAM na „najsłabszych” (pracowników z krajów, w których przedsiębiorstwa z branż wysokoemisyjnych prowadzą produkcję)³⁵; pojawiają się wręcz głosy, iż transgraniczny podatek węglowy jest niesprawiedliwy³⁶.

CBAM zaprojektowano tak, aby działał równolegle z EU ETS³⁷, odzwierciedlając i uzupełniając jego funkcjonowanie w przypadku towarów importowanych. W czerwcu 2022 r. Rada UE przyjęła podejście ogólne w sprawie zmian w EU ETS³⁸, a w grudniu 2022 r. Rada i Parlament Europejski osiągnęły w tym zakresie wstępne porozumienie polityczne³⁹.

Zarówno CBAM, jak i zmieniony EU ETS miałyby nie tylko generować nowe zasoby własne UE, lecz także służyć realizacji założeń unijnej polityki klimatycznej (oparte są też – podobnie jak podatek od plastiku – na założeniach zasady „zanieczyszczający płaci”): „emisje i pochłanianie gazów cieplarnianych w całej Unii, uregulowane przez prawo Unii należy zrównoważyć w Unii najpóźniej do 2050 r., tym samym zmniejszając emisje do poziomu zero netto w tym terminie, a następnie Unia powinna dążyć do osiągnięcia ujemnych emisji” („cel neutralności klimatycznej”⁴⁰). Z kolei w zmienionym rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/842⁴¹ wprowadzono krajowe cele w zakresie ograniczenia emisji

³⁵ Szerzej zob. V. Selma Penalva, *Una aproximación al impuesto transfronterizo al carbono como forma de luchar contra el cambio climático*, w: *Problemas actuales de las finanzas públicas y novedades de políticas fiscales: punto de vista hispano y polaco*, red. M. Supera-Markowska, Warszawa 2022.

³⁶ Zob. np. A. Ravikumar, *Por qué el impuesto fronterizo al carbono de la UE es injusto e imperialista*, MIT Technology Review, <https://technologyreview.es/article/por-que-el-impuesto-fronterizo-al-carbono-de-la-ue-es-injusto-e-imperialista/> [dostęp: 9.12.2024 r.].

³⁷ Szerzej nt. EU ETS zob. np. B. Brynczak, *System handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej w świetle zasady „zanieczyszczający płaci”*, Warszawa 2018 [praca doktorska].

³⁸ Rada UE, „Gotowi na 55”: Rada ustala podejścia ogólne co do redukcji emisji i co do skutków społecznych, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/06/29/fit-for-55-council-reaches-general-approaches-relating-to-emissions-reductions-and-removals-and-their-social-impacts/> [dostęp: 9.12.2024 r.].

³⁹ Rada UE, *Gotowi na 55: wstępne porozumienie Rady i Parlamentu dotyczące EU ETS i Społecznego Funduszu Klimatycznego*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/12/18/fit-for-55-council-and-parliament-reach-provisional-deal-on-eu-emissions-trading-system-and-the-social-climate-fund/> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁴⁰ Zob. art. 2 ust. 1 rozporządzenia 2021/1119.

⁴¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/842 z dnia 30 maja 2018 r. w sprawie wiążących rocznych redukcji emisji gazów cieplarnianych przez państwa członkowskie od 2021 r. do 2030 r. przyczyniających się do działań na rzecz klimatu w celu wywiązania się z zobowiązań wynikających z Porozumienia paryskiego oraz zmieniające rozporządzenie (UE) nr 525/2013, Dz. Urz. UE L 156 z 19.06.2018, s. 26–42.

gazów cieplarnianych do 2030 r. tak, aby zrealizować wiążące zobowiązanie UE do ograniczenia do 2030 r. emisji gazów cieplarnianych o co najmniej 55% w stosunku do poziomów z 1990 r.⁴² Kwestie te stanowią też przedmiot prac na forum ONZ (wśród celów zrównoważonego rozwoju ONZ znajduje się m.in. cel 13 obejmujący działania dla klimatu⁴³).

5. Podatek cyfrowy, podatek od transakcji finansowych i zharmonizowany CIT

Kolejne nowe kategorie źródeł zasobów własnych UE miałyby stanowić podatek cyfrowy, a w dalszej kolejności podatek od transakcji finansowych. Dyskusje nad tymi podatkami toczą się na forum unijnym już od dłuższego czasu; co więcej, zostały one już ujęte w pewne propozycje prawodawcze.

Geneza podatku cyfrowego (od usług cyfrowych) wiąże się z wyzwaniami podatkowymi gospodarki cyfrowej⁴⁴, których dotyczył m.in. komunikat Komisji Europejskiej z września 2017 r.⁴⁵ W marcu 2018 r. Komisja przedstawiła projekt dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych⁴⁶. Jak wskazano w jego uzasadnieniu, przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania gospodarki cyfrowej stanowią część programu Komisji na rzecz sprawiedliwego opodatkowania, uzupełniając osiągnięcia w zakresie ram opodatkowania dochodu i w szczególności wniosku w sprawie projektu dyrektywy o wspólnej (skonsolidowanej) podstawie

⁴² Zob. zmienione rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2018/1999 z dnia 11 grudnia 2018 r. w sprawie zarządzania unią energetyczną i działaniami w dziedzinie klimatu, zmiany rozporządzeń Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 663/2009 i (WE) 715/2009, dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady 94/22/WE, 98/70/WE, 2009/31/WE, 2009/73/WE, 2010/31/UE, 2012/27/UE i 2013/30/UE, dyrektyw Rady 2009/119/WE i (UE) 2015/652 oraz uchylene rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 525/2013, Dz. Urz. UE L 328 z 21.12.2018, s. 1–77.

⁴³ <https://sdgs.un.org/goals/goal13> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁴⁴ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania*, w: *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, red. M. Bitner, Wrocław 2021 i przywoływana tam literatura.

⁴⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego*, COM (2017) 547 final, Bruksela, 21.09.2017.

⁴⁶ Komisja Europejska, *Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych*, COM (2018) 148 final, Bruksela, 21.03.2018 r. (dalej: COM (2018) 148 final).

opodatkowania (C(C)CTB)⁴⁷, który to projekt ma zapewnić konkurencyjne, uczciwe i solidne ramy opodatkowania przedsiębiorstw na jednolitym rynku⁴⁸. Natomiast tymczasowo takie sprawiedliwe opodatkowanie w warunkach gospodarki cyfrowej miało zapewnić wprowadzenie podatku od usług cyfrowych, proponowanego w ramach pakietu rozwiązań obejmujących ponadto: dyrektywę w zakresie kompleksowego rozwiązania dotyczącego znaczącej obecności na rynku cyfrowym⁴⁹, zalecenia dla państw członkowskich do odzwierciedlenia tego rozwiązania w ich umowach w sprawie podwójnego opodatkowania z państwami trzecimi⁵⁰ oraz komunikat ustalający kontekst i związki między tymi wszystkimi propozycjami⁵¹. Z procedowaniem tych projektów wstrzymano się w związku z prowadzonymi na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: OECD) pracami nad reformą opodatkowania korporacyjnego w ramach projektu BEPS⁵², mającą zapewnić kompleksową odpowiedź na wyzwania gospodarki cyfrowej. Prace OECD miały m.in. na celu ustalenie nowego systemu podziału zysków z działalności gospodarczej dla zapewnienia ich właściwego opodatkowania; niewspółmierność dotychczasowych reguł w tym zakresie do wyzwań zglobalizowanej gospodarki cyfrowej miał właśnie niwelować (jakkolwiek jedynie tymczasowo i w pewnym tylko zakresie) podatek od usług cyfrowych. Przyjęcie nowych kompleksowych zasad w tym obszarze⁵³ powodowałby, iż podatek ten (podobnie jak przyjmowane doraźnie podatki cyfrowe w ramach jednostronnych inicjatyw niektórych państw⁵⁴) traciłby rację bytu⁵⁵. W październiku

⁴⁷ Zob. Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, COM (2016) 685 final, Bruksela, 25.10.2016 oraz Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, COM (2016) 683 final, Bruksela, 25.10.2016. Szerzej na temat koncepcji CCCTB zob. M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010 i przywoływana tam literatura.

⁴⁸ COM (2018) 148 final, s. 4–5.

⁴⁹ Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM (2018) 147 final, Bruksela, 21.03.2018.

⁵⁰ Komisja Europejska, Zalecenie Komisji z dnia 21.03.2018 r. w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, C (2018) 1650 final, Bruksela, 21.03.2018.

⁵¹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej, COM (2018) 146 final, Bruksela, 21.03.2018.

⁵² OECD, *Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁵³ Szerzej zob. np. M. Laskowska, *Pewność podatkowa w warunkach gospodarki cyfryzującej się w kontekście zmian podejścia do miejsca tworzenia wartości*, Przegląd Podatkowy 2021, nr 7.

⁵⁴ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych...*, passim i przywoływana tam literatura.

⁵⁵ W sprawie „wycofywania się” z tego podatku zob. m.in. U.S. Department of the Treasury, *Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding*

2020 r. OECD opublikowała projekt ustaleń zawierający propozycje konkretnych rekomendacji w przedmiotowym zakresie⁵⁶. Następnie w marcu 2021 r. przywódcy UE opowiedzieli się za wypracowaniem w ramach OECD globalnego rozwiązania w przedmiocie międzynarodowego opodatkowania działalności cyfrowej; jednocześnie jednak potwierdzili, że jeżeli nie pojawi się perspektywa takiego rozwiązania, UE jest gotowa podjąć własne kroki⁵⁷. W tym samym roku, w maju, został wydany komunikat zatytułowany *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*⁵⁸, w którym wskazano, iż Komisja Europejska ma zaproponować nowe ramy dotyczące opodatkowania dochodów przedsiębiorstw w Europie (projekt BEFIT), będące jednolitym zbiorem przepisów odnoszących się do opodatkowania korporacyjnego w UE opartym na dwóch kluczowych cechach: wspólnej podstawie opodatkowania oraz podziale zysków między państwa członkowskie na podstawie formuły podziału (repartycji), z uwzględnieniem postępów w dyskusjach ogólnoswiatowych, w tym na forum OECD. Projekt BEFIT, zastępujący CC(C)TB, miałby zapewnić przedsiębiorcom m.in. możliwość prowadzenia działalności gospodarczej na jednolitym rynku bez nieuzasadnionych barier podatkowych oraz jednocześnie chronić państwa członkowskie przed zjawiskami unikania opodatkowania⁵⁹. W październiku 2022 r. ogłoszono konsultacje społeczne dotyczące tego projektu, które trwały do stycznia 2023 r.⁶⁰, a następnie we wrześniu 2023 r. zaprezentowano stosowny projekt dyrektywy⁶¹. W międzyczasie, wobec osiągniętego w 2021 r. kompromisu na forum

a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁵⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> [dostęp: 30.12.2022 r.] oraz OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint_abb4c3d1-en [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁵⁷ Zob. Oświadczenie członków Rady Europejskiej, SN 18/21, Bruksela, 25.03.2021, <https://www.consilium.europa.eu/media/49019/250321-vtc-euco-statement-pl.pdf> [dostęp: 9.12.2024 r.], s. 5.

⁵⁸ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – *Opodatkowanie działalności gospodarczej w XXI wieku*, COM (2021) 251 final, Bruksela, 18.05.2021.

⁵⁹ Tamże, s. 15–17.

⁶⁰ Komisja Europejska, *Działalność gospodarcza w Europie: ramy opodatkowania dochodu (BEFIT)*, <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Dzia%C5%82alno-sc-gospodarcza-w-Europie-Ramy-opodatkowania-dochodu-BEFIT-pl> [dostęp: 9.12.2024 r.].

⁶¹ Komisja Europejska, *Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie działalności gospodarczej w Europie: Ramy opodatkowania dochodu (BEFIT)*, COM (2023) 532 final, Bruksela, 12.09.2023.

OECD w zakresie założeń kompleksowej reformy opodatkowania korporacyjnego⁶², w grudniu 2022 r. Rada przyjęła dyrektywę wdrażającą na szczeblu unijnym minimalny poziom opodatkowania⁶³ (tj. drugi filar międzynarodowej reformy podatkowej OECD⁶⁴).

Natomiast jeśli chodzi o podatek do transakcji finansowych (ang. Financial Transaction Tax, dalej: FTT), to już w 2011 r. Komisja Europejska przedstawiła stosowny projekt dyrektywy⁶⁵, wskazując, że: „niniejszy wniosek ma na celu uzupełnienie unijnych ram regulacyjnych ukierunkowanych na zwiększenie bezpieczeństwa usług finansowych poprzez zapobieganie szczególnie ryzykownym zachowaniom w pewnych segmentach rynków finansowych”⁶⁶. Opodatkowaniu podlegać miały transakcje finansowe na rynku kapitałowym, rynku pieniężnym (z wyłączeniem instrumentów płatniczych), a także dotyczące jednostek lub udziałów w przedsiębiorstwach zbiorowego inwestowania oraz instrumentów pochodnych. Nie udało się jednak osiągnąć porozumienia w kwestii przyjęcia dyrektywy, stąd podjęto starania celem wdrożenia FTT w ramach wzmocnionej współpracy niektórych państw UE, przedstawiając kolejny projekt dyrektywy w 2013 r.⁶⁷ (zasadniczo wzorujący się na projekcie z 2011 r.⁶⁸), który jednakże też nie został przyjęty. W związku z tym niektóre

⁶² OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8.10.2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm> [dostęp: 30.12.2022 r.].

⁶³ Dyrektywa Rady (UE) 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz. Urz. UE L 328 z 22.12.2022, s. 1–58.

⁶⁴ Zakres prac OECD obejmował dwa główne obszary problemowe (filary): filar pierwszy, koncentrujący się na kwestiach alokacji praw do opodatkowania pomiędzy państwami, oraz filar drugi, dotyczący pozostałych kwestii związanych z przeciwdziałaniem erozji baz podatkowych w poszczególnych krajach, szerzej zob. np. M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, Przegląd Podatkowy 2020, nr 12.

⁶⁵ Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od transakcji finansowych i zmieniająca dyrektywę 2008/7/WE, KOM (2011) 594 wersja ostateczna, Bruksela, 10.10.2011 (dalej: KOM (2011) 594).

⁶⁶ Tamże, s. 2.

⁶⁷ Komisja Europejska, Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wdrożenia wzmocnionej współpracy w dziedzinie podatku od transakcji finansowych, COM (2013) 71 final, Bruksela, 14.02.2013.

⁶⁸ Por. J.M. Domínguez Martínez, J.M. López Jiménez, *El impuesto sobre transacciones financieras en la Unión Europea: aspectos jurídicos y económicos*, Documentos de Trabajo 2017, nr 1, s. 28 oraz J.A. Gómez Requena, *El papel del impuesto sobre las transmisiones financieras en una economía globalizada (digitalizada)*, w: *Tributación de la economía digital*, red. M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor, Barcelona 2020, s. 111.

państwa wprowadziły ten podatek jednostronnie⁶⁹; koncepcja przyjęcia FTT w UE „odżyła” w kontekście planowanej reformy systemu zasobów własnych UE⁷⁰. Podatek od transakcji finansowych, inspirowany tzw. podatkiem Tobina⁷¹, z założenia ma silne funkcje pozafiskalne. Jako cele jego wprowadzenia w UE wskazano: uniknięcie rozdrobnienia rynku wewnętrznego usług finansowych (następujące w wyniku coraz większej liczby wprowadzanych nieskoordynowanych krajowych środków podatkowych), zapewnienie właściwego udziału instytucji finansowych w ponoszeniu kosztów kryzysu finansowego i zrównanie statusu tego sektora w porównaniu z innymi sektorami z podatkowego punktu widzenia oraz stworzenie odpowiednich środków zniechęcających do zawierania transakcji, które nie zwiększają efektywności rynków finansowych, i tym samym uzupełnienie środków regulacyjnych, mających na celu uniknięcie przyszłych kryzysów⁷².

Zakończenie

Dążenie do reformy systemu zasobów własnych UE wiąże się z dwoma fundamentalnymi kwestiami, a mianowicie koniecznością zapewnienia finansowania nie tylko „zwykłego” budżetu UE, lecz także długu zaciągniętego przez kraje UE na sfinansowanie odbudowy po COVID-19 w ramach Instrumentu na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności (funkcja fiskalna), jak i próbą dostosowania oraz wykorzystania instrumentów finansowania dla realizacji głównych polityk UE w zgodzie z pewnymi fundamentalnymi zasadami, w szczególności z zasadą zrównoważonego rozwoju czy sprawiedliwości w jej aspekcie podatkowym. W tym kontekście nowe źródła zasobów własnych w postaci podatku od plastiku oraz transgranicznego podatku węglowego, ściśle związanego ze zmienionym EU ETS, wpisują się w realizację unijnej polity-

⁶⁹ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od transakcji finansowych – odejście od harmonizacji na rzecz jednostronnych działań podatkowych o znaczeniu fiskalnym i pozafiskalnym*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 3 oraz przywoływana tam literatura.

⁷⁰ Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources: *Future Financing of the EU*, December 2016, https://commission.europa.eu/publications/future-financing-eu_en [dostęp: 9.12.2024 r.]. Zob. też np. G. Paluszak, *Podatek od transakcji finansowych jako nowe źródło dochodu budżetu Unii Europejskiej*, w: *Dylematy budżetu i wieloletnich ram finansowych Unii Europejskiej*, red. G. Paluszak, M. Sapała, Poznań 2013.

⁷¹ Określenie „podatek Tobina” wywodzi się od nazwiska amerykańskiego ekonomisty Jamesa Tobina, noblisty w dziedzinie ekonomii, który w 1974 r. zaproponował wprowadzenie podatku od spekulacyjnych transakcji finansowych, szerzej zob. np. J.A. Gómez Requena, *El papel del impuesto sobre las transmisiones financieras...*, s. 109.

⁷² KOM (2011) 594, s. 2.

ki zrównoważonego rozwoju, założeń gospodarki o obiegu zamkniętym i służyć mają osiągnięciu celu neutralności klimatycznej. Z kolei podatek cyfrowy, podatek od transakcji finansowych czy zharmonizowany CIT mają zapewnić sprawiedliwe opodatkowania, uniemożliwiając jego unikanie, a jednocześnie pozwalając na prowadzenie działalności gospodarczej na jednolitym rynku UE bez nieuzasadnionych barier podatkowych.

W przypadku „pro-środowiskowych” czy „pro-klimatycznych” źródeł, opartych na założeniach zasady „zanieczyszczający płaci”, należy zauważyć, iż w miarę osiągania celów polityk, do realizacji których mają się przyczyniać, realizacja funkcji stymulacyjnej może w pewnej perspektywie czasowej spowodować brak możliwości realizacji funkcji fiskalnej i konieczność szukania kolejnych nowych źródeł w ramach dalszej reformy systemu zasobów własnych UE. Z kolei w przypadku źródeł „pro-sprawiedliwościowych” wobec osiągniętego porozumienia na forum OECD podatek cyfrowy, zgodnie zresztą z jego wyjściowymi założeniami, traci rację bytu na rzecz kompleksowej reformy dotyczącej CIT. W tym też kontekście powstaje bardzo ważne pytanie o dalsze losy projektu BEFIT. Z kolei w przypadku FTT fundamentalną kwestię stanowi to, czy uda się osiągnąć polityczne porozumienie w przypadku ewentualnej kolejnej (już trzeciej!) próby przyjęcia w UE podatku od transakcji finansowych, którego do tej pory nie udało się wprowadzić nawet w ramach wzmocnionej współpracy. W każdym razie projekty te powinny przysłużyć się realizacji nie tylko zasady sprawiedliwości w opodatkowaniu, lecz także neutralności opodatkowania (zwłaszcza minimalna stawka CIT) i pozwolić osiągnąć pewien pozytywny skutek interwencyjny – wspieranie rozwoju działalności gospodarczej na rynku wewnętrznym UE poprzez likwidowanie przeszkód podatkowych w jej prowadzeniu.

Tak ustalone lub nadal dopiero planowane do wdrożenia nowe źródła zasobów własnych UE mają zapewnić lepsze odzwierciedlenie priorytetów polityk unijnych, wspierać funkcjonowanie jednolitego rynku i ograniczać zależność budżetu UE od wkładów krajowych opartych na DNB, zgodnie z założeniem, iż „system zasobów własnych Unii musi zapewniać odpowiednie zasoby na kształtowanie poszczególnych polityk Unii w sposób uporządkowany, przy uwzględnieniu potrzeby ścisłej dyscypliny budżetowej. Rozwój systemu zasobów własnych może i powinien także – w najszerszym możliwym zakresie – przyczyniać się do kształtowania polityk Unii”⁷³, a ustaleniami dotyczącymi zasobów własnych powinny kierować ogólne cele prostoty, przejrzystości i sprawiedliwości, w tym sprawiedliwego podziału obciążeń⁷⁴.

Aby włączyć kolejne nowe źródła do systemu zasobów własnych UE, konieczna jest zmiana dwu kluczowych aktów prawnych, a mianowicie decyzji w sprawie

⁷³ Pkt 1 preambuły decyzji 2020/2053.

⁷⁴ Pkt 9 preambuły decyzji 2020/2053.

zasobów własnych oraz rozporządzenia w sprawie wieloletnich ram finansowych na lata 2021–2027, zgodnie z odpowiednimi procedurami określonymi w TFUE. W przypadku decyzji 2020/2053, po konsultacji z Parlamentem Europejskim, powinna ona zostać jednomyślnie zatwierdzona w Radzie; podobnie rozporządzenie 2020/2093, po uzyskaniu zgody Parlamentu Europejskiego, także musi zostać jednomyślnie przyjęte przez Radę. Nie tylko z uwagi na te proceduralne kwestie, lecz także w kontekście wcześniej zarysowanych zagadnień należy zauważyć, iż kwestia reformy źródeł zasobów własnych wykracza znacząco poza samo zagadnienie funkcji fiskalnej; wiąże się ona z ustaleniem i odpowiednim wdrażaniem wspólnych dla całej UE priorytetów, fundamentalnych zasad i podstawowych wartości oraz pogłębianiem wielopłaszczyznowej integracji europejskiej.

Bibliografia

- BNY Mellon, *A Global View of Financial Transaction Taxes (FTT). An Overview of Requirements and Compliance*, <https://www.bnymellon.com/content/dam/bnymellon/documents/pdf/emea/global-view-of-financial-transaction-taxes.pdf.coredownload.pdf> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Brynczak B., *System handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych w Unii Europejskiej w świetle zasady „zanieczyszczający płaci”*, Warszawa 2018 [praca doktorska].
- Czernielewska-Rutkowska M., *Budżet ogólny Unii Europejskiej: stan obecny i perspektywy*, Warszawa 2007.
- Domínguez Martínez J.M., López Jiménez J.M., *El impuesto sobre transacciones financieras en la Unión Europea: aspectos jurídicos y económicos*, Documentos de Trabajo 2017, nr 1.
- Dylematy budżetu i wieloletnich ram finansowych Unii Europejskiej*, red. G. Paluszak, M. Sapała, Poznań 2013.
- Finansowanie budżetu UE*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/policies/financing-the-eu-budget/> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Gómez Requena J.A., *El papel del impuesto sobre las transmisiones financieras en una economía globalizada (digitalizada)*, w: *Tributación de la economía digital*, red. M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor, Barcelona 2020.
- Komisja Europejska, *Działalność gospodarcza w Europie: ramy opodatkowania dochodu (BEFIT)*, <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Dzia%C5%82alnosc-gospodarcza-w-Europie-Ramy-opodatkowania-dochodu-BEFIT-pl> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Komisja Europejska, *Komisja proponuje zasoby własne UE kolejnej generacji*, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pl/ip_21_7025 [dostęp: 9.12.2024 r.].
- KPMG, *Taxation of the Digitalized Economy. Developments Summary*, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> [dostęp: 9.12.2024 r.].

- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, Przegląd Podatkowy 2020, nr 12.
- Laskowska M., *Pewność podatkowa w warunkach gospodarki cyfryzującej się w kontekście zmian podejścia do miejsca tworzenia wartości*, Przegląd Podatkowy 2021, nr 7.
- OECD, *Base Erosion and Profit Shifting*, <https://www.oecd.org/tax/beps/> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej i strefy euro*, Warszawa 2020.
- Paluszak G., *Podatek od transakcji finansowych jako nowe źródło dochodu budżetu Unii Europejskiej*, w: *Dylematy budżetu i wieloletnich ram finansowych Unii Europejskiej*, red. G. Paluszak, M. Sapała, Poznań 2013.
- Rada UE, „Gotowi na 55”: Rada ustala podejścia ogólne co do redukcji emisji i co do skutków społecznych, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/06/29/fit-for-55-council-reaches-general-approaches-relating-to-emissions-reductions-and-removal-s-and-their-social-impacts/> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Rada UE, *Gotowi na 55: wstępne porozumienie Rady i Parlamentu dotyczące EU ETS i Społecznego Funduszu Klimatycznego*, <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/12/18/fit-for-55-council-and-parliament-reach-provisional-deal-on-eu-emissions-trading-system-and-the-social-climate-fund/> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Ravikumar A., *Por qué el impuesto fronterizo al carbono de la UE es injusto e imperialista*, MIT Technology Review, <https://technologyreview.es/article/por-que-el-impuesto-fronterizo-al-carbono-de-la-ue-es-injusto-e-imperialista/> [dostęp: 9.12.2024 r.].
- Selma Penalva V., *Una aproximación al impuesto transfronterizo al carbono como forma de luchar contra el cambio climático*, w: *Problemas actuales de las finanzas públicas y novedades de políticas fiscales: punto de vista hispano y polaco*, red. M. Supera-Markowska, Warszawa 2022.
- Stabryła-Chudzio K., *Przyszłość budżetu ogólnego Unii Europejskiej w związku z nowymi wyzwaniami integracyjnymi*, w: K. Stabryła-Chudzio, *Rola budżetu Unii Europejskiej w integracji społeczno-gospodarczej*, Kraków 2011.
- Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od transakcji finansowych – odejście od harmonizacji na rzecz jednostronnych działań podatkowych o znaczeniu fiskalnym i pozafiskalnym*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 3.
- Supera-Markowska M., *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej*, w: *Implementacja zasady zrównoważonego rozwoju do gospodarki i sektora instytucji publicznych*, red. M. Pisz, R. Chęciński, Poznań 2021.
- Supera-Markowska M., *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania*, w: *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, red. M. Bitner, Wrocław 2021.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, Warszawa 2010.
- Vanistendael F. i in., *List profesorów prawa podatkowego „Solidarność europejska wymaga unijnych podatków”*, Przegląd Podatkowy 2020, nr 6.
- Żukrowska K., *Budżet ogólny Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Żukrowska K., *Budżet ogólny Unii Europejskiej w 2020 r.: co z niego można wyczytać o przyszłości UE?*, w: *Polska w Unii Europejskiej – od stowarzyszenia do piętnastolecia członkostwa. Monografia jubileuszowa dedykowana profesor Elżbiecie Kaweckiej-Wyrzykowskiej*, red. A. Ambroziak, A. Szypulewska-Porczyńska, Warszawa 2020.