

dr Andrzej Huchla

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

Uniwersytet Wrocławski

Opodatkowanie jako czynnik relacji przygranicznych

Streszczenie: Bliskość granicy państwowej sprzyja kontaktom w obrębie strefy przygranicznej. Mieszkańcy mają w różnym zakresie możliwość wyboru miejsca zakupu towarów i usług, prowadzenia działalności gospodarczej i osiedlania się. Są to często decyzje ekonomiczne, na które w pewnym stopniu wpływają różnice w systemach podatkowych sąsiadujących państw. Nie ma przepisów bezpośrednio regulujących opodatkowanie ruchu przygranicznego, więc podlega on ogólnie obowiązującym zasadom. Lokalny charakter relacji przygranicznych sprawia jednak, że ograniczenia łatwo omijać, a ich egzekwowanie nie zawsze jest praktycznie celowe.

Słowa kluczowe: mały ruch graniczny, podatek akcyzowy, prawo Laffera.

Taxation as element of international close-border relations

Abstract: The proximity of state borders facilitates international personal contacts. In those areas residents may choose their place of shopping, economic activity and settlement. The economic aspect of such decisions is partly determined by differences in taxation systems in neighboring countries. There are no special rules on taxation of local cross-border movement, therefore it falls under general regulations. However, the local character of cross-border relations makes restrictions easily avoidable and their execution not always purposeful.

Key words: small boarder traffic, excise tax, Laffer Curve.

1. Kontakty przygraniczne i ich specyfika podatkowa

W normalnych warunkach bliskość skupisk ludzkich jest sytuacją naturalnie sprzyjającą wzajemnym kontaktom. Podejmowane są różnorakie formy współpracy, przede wszystkim w sferze społecznej (np. politycznej czy kulturalnej) i ekonomicznej. Szczególnie widoczny bywa wymiar ekonomiczny, jako że realizuje powszechne dążenie do poprawienia swojej sytuacji materialnej.

Dodatkowe i specyficzne możliwości w tym zakresie wynikają z kontaktów przygranicznych. Nie ma przy tym znaczenia, jak dokładnie zdefiniowana zostanie cecha „przygraniczności”, gdyż pojęcie to – mimo że można doszukiwać się jego normatywnych konotacji – jest w znacznym stopniu umowne. Ważne, że występuje geograficzna bliskość (choćby względna), ale nieodległe terytoria znajdują się po obu stronach granicy

państwowej. Najważniejszym czynnikiem wpływającym na treść wszelkich kontaktów staje się wtedy obowiązywanie w każdym z tych miejsc odmiennego porządku prawnego. Stwarza to różnice, które działalność (najszerzej rozumianą) za granicą czynią atrakcyjniejszą bądź przeciwnie – nieatrakcyjną. W tym drugim wypadku nie ma oczywiście żadnego powodu, aby przejawiać tam jakąkolwiek aktywność; w pierwszym – potencjalna opłacalność zachęca do szukania możliwości nieosiągalnych w kraju pobytu.

Uwagi te w większości odnoszą się do kontaktów międzynarodowych w ogóle, zwłaszcza w warunkach daleko posuniętej globalizacji. Na pewno jednak łatwość wynikająca z braku lub ograniczenia bariery odległości potęguje występujące przy tej okazji zjawiska. Dlatego relacje przygraniczne można uważać za skoncentrowany przejaw wszelkich stosunków wykraczających poza terytorium jednego kraju.

Jednym z wielu, ale często ciekawym elementem ekonomicznej oceny i porównania porządków prawnych jest kształt regulacji podatkowych i jego składowych. Zestawienia takie bywają przesłanką nierzadko daleko (albo i za daleko) idących wniosków co do charakteru systemu prawnego i gospodarczego poszczególnych krajów. Na ogół jednak raczej służą – tak jak spostrzeżenia dotyczące wszystkich innych aspektów odrębności ekonomicznych – osiągnięciu większych czy mniejszych korzyści materialnych z takich przejawów działalności, jakie w danych warunkach są dla konkretnego podmiotu osiągalne.

Od razu należy jednak zastrzec, że nie ma podatkowych rozwiązań, które dotyczą wyłącznie relacji przygranicznych. Nie ma różnic w traktowaniu stosunków międzynarodowych ze względu na ich lokalizację bliżej lub dalej od granicy państwowej. Specyfika może być wyłącznie praktyczna i wynikać z zaangażowania zainteresowanych. Uwaga ta odnosi się do perspektywy polskiej i z niej prowadzone będą dalsze rozważania, ale nie wydaje się, aby prezentowane uwarunkowania odbiegały od funkcjonowania terenów przygranicznych innych państw, zwłaszcza europejskich. Chodzi o zauważenie jakiegoś wpływu podatków na zachowanie podmiotów po dwóch stronach granicy, a sprowadza się to zawsze do zachowań ludzi znajdujących się w takiej sytuacji.

Podstawowym warunkiem wszelkich kontaktów i działań jest możliwość przekraczania granicy. Oprócz ogólnie obowiązujących reguł wizowych oraz zasad swobodnego przepływu w ramach Unii Europejskiej wchodzi w grę lokalne ułatwienia wprowadzane w drodze umów o małym ruchu granicznym. Umowy te przede wszystkim wprowadzają administracyjne ułatwienia przemieszczania się do osób fizycznych do kraju sąsiedniego, wpływając na pobudzenie ruchu przygranicznego. W Polsce obowiązują w stosunkach z większością krajów sąsiednich, ale w relacjach z Czechami i Słowacją utraciły znaczenie wobec utworzenia strefy Schengen.

Oprócz zasad tego ruchu określa się tam rozmiar strefy przygranicznej, w której zamieszkanie uprawnia do przekraczania granicy na warunkach opisanych w umowie. W ten sposób jest formalnie ustalony zasięg obszarów przygranicznych. Ciekawe przy tym, że różne są metody wyznaczania tych obszarów, a więc terytorialnego zakresu obowiązywania wspomnianych ułatwień. Przy granicy polsko-ukraińskiej jest to po ponad tysiąc wymienionych z nazw miejscowości¹, przy granicy polsko-białoruskiej po kilkadziesiąt gmin w obu krajach², przy granicy polsko-rosyjskiej 20 powiatów w Polsce i cały obwód kaliningradzki³, przy granicy polsko-czeskiej⁴ i polsko-słowackiej⁵ wymienione z nazw setki gmin. Umowy z Ukrainą (art. 2 ust. 1 lit. b) oraz Białorusią (art. 2 ust. 1 lit. b) odwołują się ponadto do zasady, że do strefy przygranicznej zalicza się obszar położony w odległości 30 km od granicy, a także tę część jednostek administracyjnych spełniających powyższy warunek, która położona jest między 30 a 50 kilometrem od granicy. Umowy z Czechami (art. 2 ust. 1 i 2) i Słowacją (art. 2 ust. 1 i 2) uznają za strefę przygraniczną gminy w powiatach, których chociażby część położona jest w odległości 15 km od granicy (z dopuszczeniem pewnego marginesu tolerancji).

2. Zakupy przygraniczne i ich związek z podatkiem akcyzowym

Jeżeli chodzi o konkretne przejawy relacji przygranicznych, to pierwszym nasuwającym się tu skojarzeniem i powszechnie występującą sytuacją są wyprawy do sąsiedniego kraju na zakupy, czyli w celu nabycia towarów lub usług. Oczywistym motywem jest różnica cen, czasem wchodzi też w grę lepsza niż w macierzystym kraju jakość lub wręcz dostępność pożądanego asortymentu. Jeżeli istnieje możliwość łatwego lub względnie łatwego przekraczania granicy, po prostu korzysta się z najatrakcyjniejszej ekonomicznie propozycji. Wariantem tego działania jest dostarczanie tańszych towarów z kraju ich pochodzenia przez obywateli tego kraju i dokonywanie sprzedaży już za granicą.

¹ Załącznik nr 1 do umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o zasadach małego ruchu granicznego, podpisanej w Kijowie dnia 28 marca 2008 roku oraz protokołu, podpisanego w Warszawie dnia 22 grudnia 2008 roku między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o zmianie umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Gabinetem Ministrów Ukrainy o zasadach małego ruchu granicznego, podpisanej w Kijowie dnia 28 marca 2008 roku (Dz. U. z 2009 r. Nr 103, poz. 858).

² Załącznik nr 1 do umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Białorusi o zasadach małego ruchu granicznego (nieratyfikowanej).

³ Załącznik nr 1 do umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej o zasadach małego ruchu granicznego, podpisanej w Moskwie dnia 14 grudnia 2011 r. (Dz. U. z 2012 r. Nr 814).

⁴ Załącznik nr 1 do umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską o małym ruchu granicznym, sporządzonej w Pradze dnia 17 stycznia 1995 r. (Dz. U. z 1996 r. Nr 46, poz. 207 z późn. zm.).

⁵ Załącznik nr 1 do umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką o małym ruchu granicznym, sporządzonej w Zakopanem dnia 6 grudnia 1996 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 127, poz. 827 z późn. zm.).

Warto zaznaczyć, że takie zachowania obserwuje się na praktycznie wszystkich polskich granicach, i to w obie strony. Oznacza to, że mimo wiadomych różnic w poziomie rozwoju ekonomicznego i społecznego zawsze znajdują się jakieś warte wprowadzenia dobra. Zaobserwowano, że mechanizm ten działa nawet na granicy norwesko-rosyjskiej (na północy półwyspu skandynawskiego, już za kołem polarnym), mimo że w Europie chyba trudno o większy kontrast między sąsiadami. W tamtym pasie przygranicznym Norwegowie jeżdżą do Rosji w zasadzie po wszystko, a Rosjanie do Norwegii – po pieluchomajtki⁶.

Okazuje się, że odpowiednio duża skala tego zjawiska może mieć znaczący wymiar ekonomiczny. Miejsca, gdzie zaspokajany jest popyt, rozwijają się zgodnie z zapotrzebowaniem przybyszów. W ten sposób np. Zgorzelec stał się zagłębieniem fryzjerskim dla przygranicznych Niemców⁷. Natomiast utrata klientów staje się ekonomicznym i społecznym problemem, co po pogorszeniu się sytuacji materialnej Rosjan z obwodu Kaliningradzkiego odczuła północno-wschodnia część Polski – od przygranicznych, nastawionych na masowy zbył Bartoszyce aż po galerie handlowe w Gdańsku⁸.

Obserwacja współczesności i niedawnej stosunkowo historii wskazuje i inny element istotnie, a nawet decydująco rzutujący na rozmiar handlu przygranicznego. Jest to podatek akcyzowy, pod pewnymi względami najbardziej widoczne obciążenie publiczne.

W 1998 r. podniesione zostały stawki podatku akcyzowego na wyroby spirytusowe (alkohole wysokoprocentowe)⁹. Potem co roku, do 2001 r., następowały kolejne podwyżki¹⁰. Wiadomo, że podatek akcyzowy zalicza się do grupy podatków pośrednich, tzn. jego wartość jest składnikiem ceny towaru, a ostateczny (ekonomiczny) ciężar podatku poprzez sprzedaż podlega przerzuceniu na nabywcę. Spirytualia podrożały więc znacząco, ale zaniepokojeni początkowo konsumenci szybko ustalili, że w sąsiednich Czechach

⁶ I. Wiśniewska, *Zimny kraj, ciepły czaj*, „Polityka” 2015, nr 12, s. 118.

⁷ A. Szulc, *Życie nie zna granic*, <http://www.vrinda.net.pl/skrypt/print.php?id=1094> [dostęp 12.09.2015].

⁸ J. Wilczak, *Kaliningrad pozdrawia Krym*, „Polityka” 2014, nr 13, s. 16–18.

⁹ Stawki wprowadził załącznik nr 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 1998 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 2, poz. 3). Ciekawostką przy tym jest, że odsyłający do załączników § 1 tego rozporządzenia zapowiadał obniżenie stawek podatku. Wynikało to ze stosowanego ówczesnie w podatku akcyzowym kontrowersyjnego zabiegu konstrukcyjnego. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) określała w art. 37 ust. 1 stawki, a w art. 37 ust. 2 zawierała upoważnienie dla ministra finansów do dokonywania, w drodze rozporządzenia, ich obniżenia. Stawki ustawowe w odniesieniu do niektórych wyrobów ustalone były na poziomie tak wysokim, że niestosowanym nigdy w praktyce – zawsze obowiązywały stawki niższe, wynikające z kolejnych rozporządzeń. Oznaczało to możliwość dowolnego manewrowania stawkami przez ministra, formalnie bez naruszenia wymogu regulowania stawek podatku w drodze wyłącznie ustawowej. Na tej zasadzie dokonywane były także inne, powołane niżej zmiany wysokości stawek podatku akcyzowego.

¹⁰ Stawki określały załączniki nr 1 do rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie podatku akcyzowego: z dnia 16 grudnia 1998 r. (Dz. U. Nr 157, poz. 1035 z późn. zm.), z dnia 15 grudnia 1999 r. (Dz. U. Nr 105, poz. 1197 z późn. zm.) i z dnia 22 grudnia 2000 r. (Dz. U. Nr 119, poz. 1259 z późn. zm.).

stały się one relatywnie bardzo tanie. Granica była otwarta, więc zaczęły się masowe wyprawy po tańszy alkohol. Pojawiła się grupa osób zarabiających na regularnym przewożeniu go przez granicę (tzw. mrówki). Szybko proceder ten doczekał się tak sprawnej organizacji, że np. we Wrocławiu można było zamówić dowolną ilość każdego mocnego alkoholu z dostawą do domu. Czesci wyszli naprzeciw zapotrzebowaniu, lokując znakomicie zaopatrzone sklepy i stragany kilkadziesiąt metrów od granicy z Polską. Jeszcze tańszy alkohol wpływał ze wschodu, przede wszystkim z Ukrainy, ale był to już przeżytek. Niezależnie od tego nasiliło się bimbrownictwo. „Wysokie ceny alkoholu, na które przede wszystkim miał wpływ podatek akcyzowy, powodowały, że bardzo duży udział w rynku miały produkty nielegalnie importowane, zarówno przez pojedynczych przemysłowców, jak i organizacje przestępcze. Niebagatelny udział w spożyciu miały również produkty wwożone przez osoby będące za granicą w celach turystycznych lub wręcz w wyniku wyjazdów celowych po tańszy alkohol”¹¹.

3. Przeciwdziałanie nadmiernym zakupom za granicą

Rozmiar zjawiska spowodował, że znacząco spadły wpływy budżetowe z akcyzy od wyrobów spirytusowych, a polscy legalni producenci popadli w kłopoty ekonomiczne. Niewątpliwie dlatego zdecydowano się na obniżenie podatku od 2004 r.¹², co było na ówczesne czasy operacją zupełnie wyjątkową. Wysokość podatku spadła do ok. 71% poziomu z roku 2001, a do ok. 78% poziomu z roku 1998. Okazało się, że wszystkie opisane wyżej zjawiska doznały wyraźnego ograniczenia, a przygraniczny import z Czech ustał zupełnie. „Obniżka podatku akcyzowego z 6300 zł od 1 hl czystego 100% alkoholu zawartego w produkcie do poziomu 4400 zł/hl spowodowała wzrost sprzedaży (w przeliczeniu na 100% alkohol) z poziomu 51,5 mln litrów w roku 2002 do 84 mln litrów w 2003 r. W wyniku tej zmiany do budżetu państwa z tytułu akcyzy w roku 2003 wpłynęło zamiast 3564 mln zł (wpływy w roku 2002, przy wyższej akcyzie) 4256,6 mln zł. Jeśli chodzi o podatek VAT, wpływy wzrosły o 92,7 mln zł”¹³.

Ten ostatni aspekt obniżki, budżetowy, uprawnia do dodatkowego, ciekawego spostrzeżenia – potwierdza działanie prawa Laffera. Stwierdza ono, że przy podwyższaniu stawek podatkowych wpływy z tego podatku rosną tylko do pewnego poziomu stawek, a po jego przekroczeniu – maleją. Jest to wynikiem zachowań podatników,

¹¹ Interpelacja nr 7123 do ministra finansów w sprawie zagrożeń związanych z utrzymaniem wysokiej stawki podatku akcyzowego na wyroby spirytusowe z dnia 30 marca 2004 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/7D8AD779> [dostęp 12.09.2015].

¹² Zob. załącznik nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2003 r. w sprawie podatku akcyzowego (Dz. U. Nr 221, poz. 2196).

¹³ Interpelacja nr 7123...

chroniących się przed nadmiernym fiskalizmem, np. likwidacji działalności albo ucieczce w szarą strefę. Te natomiast są sygnałem przekroczenia stawki optymalnej¹⁴. Racjonalność wymaga więc odwrócenia tendencji, tj. obniżenia stawek, skutkiem czego wpływy wzrosną¹⁵.

Prawo Laffera i występowanie efektu Laffera – opisanego powyżej, najważniejszego skutku działania prawa – jest przedmiotem dyskusji¹⁶, a czasem nawet ośmieszane¹⁷. Nigdy nie twierdzono zresztą, że można ustalić konkretny, najlepszy w określonej sytuacji poziom stawki podatkowej, czyli przebieg tzw. krzywej Laffera (wykresu zależności odpowiednich wielkości)¹⁸. Ponadto ograniczenie analizy do pojedynczej stawki podatkowej jest chyba zbytnim uproszczeniem; ostatecznie znaczenie ma całokształt różnorodnych, kształtujących sytuację podatnika obciążeń publicznych. Generalnie raczej nie ma wątpliwości, że skutki wskazane przez Laffera mogą wystąpić, a podany tu polski przykład jednoznacznie to potwierdza. Mimo to nie można utrzymywać (bo nie ma ku temu podstaw), że dalsze obniżki spowodują kolejne zwiększenie wpływów z akcyzy¹⁹.

Wątek podatku akcyzowego wraca zresztą ostatnio w związku z utraconymi wpływami z opodatkowania papierosów. Udział w rynku papierosów nielegalnego pochodzenia obliczono w roku 2011 na 12,9% (mniej niż w niektórych innych krajach Unii Europejskiej)²⁰. Jest to jednak kwestia przemytu i zorganizowanej przestępczości przemytu, a w zdecydowanie mniejszym stopniu prywatnego ruchu przygranicznego. Sytuacja ta wymaga innych przeciwdziałań i dlatego m.in. powstały *Strategia działania służby celnej w zakresie zwalczania przemytu wyrobów tytoniowych w latach 2009–2011*²¹ i *Strategia działania służby celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015*²².

Całą tę sytuację łatwo racjonalnie objaśnić, odwołując się do oczywistych i powszechnie już znanych spostrzeżeń dotyczących podatku akcyzowego. Jak już wspomniano, zalicza się on do grupy podatków pośrednich, tzn. jego wartość jest składnikiem ceny towaru, a ostateczny (ekonomiczny) ciężar podatku poprzez sprzedaż podlega

¹⁴ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 160.

¹⁵ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 89–90.

¹⁶ D. Henderson, *Where Are We on the Laffer Curve?*, http://econlog.econlib.org/archives/2012/06/where_are_we_on.html [dostęp 12.09.2015].

¹⁷ <http://economistsview.typepad.com/economistsview/2012/06/laughing-at-the-laffer-curve.html> [dostęp 12.09.2015].

¹⁸ A. Gomułowicz, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *op. cit.*, s. 160.

¹⁹ A tak sugeruje interpelacja nr 7123.

²⁰ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 8411 w sprawie wzrostu handlu papierosami pochodzącymi z przemytu z dnia 27 września 2012 r., <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=6F75DD9> [dostęp 12.09.2015].

²¹ http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategiatab_wer2_9_12_08.pdf [dostęp 12.09.2015].

²² http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf [dostęp 12.09.2015].

przerzuceniu na nabywcę (konsumenta). Wyroby alkoholowe i tytoniowe należą tradycyjnie do tych, wobec których podatkowi akcyzowemu przypisuje się, oprócz roli fiskalnej, także funkcję prohibicyjną – wysoki podatek znacznie podnosi cenę, ograniczając dostępność używek. Podobny mechanizm dotyczy także paliw silnikowych, z tym że powszechna konieczność korzystania z nich każe w wysokich stawkach upatrywać przede wszystkim motywów fiskalnych. Z tego wynikają z jednej strony rozmaite restrykcje i ograniczenia mające na celu zapobieżenie unikaniu opodatkowania, a z drugiej – usilne próby wyeliminowania albo przynajmniej zmniejszenia jego dolegliwości. Jednak nawet gdy określone zachowania stanowią naruszenie prawa, ich ściganie metodami administracyjnymi nie zawsze się opłaca; o ewentualnym przedsięwzięciu środków zaradczych decyduje zwykle skala i stopień zorganizowania procederu godzącego w publiczne interesy majątkowe.

Symptomatyczne jest, że umowy o małym ruchu granicznym nie określają żadnych preferencji w zakresie ilości towarów, jakie można w jego ramach przewozić przez granicę. Znajdują więc zastosowanie ogólne wynikające z innych przepisów, te zaś wprowadzają określone zwolnienia od cła, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, tj. należności wchodzących w grę przy przywożeniu z zagranicy.

Zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) Nr 1186/2009 z dnia 16 listopada 2009 r. ustanawiającym wspólnotowy system zwolnień celnych²³ towary znajdujące się w bagażu osobistym podróżnych przyjeżdżających z państw spoza Unii Europejskiej są zwolnione z należności celnych przywozowych, jeżeli przywożone towary są zwolnione z podatku od wartości dodanej (VAT) na mocy przepisów prawa krajowego. W Polsce działa zwolnienie przywozu w celach niehandlowych określone w art. 56 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁴, ograniczone dodatkowo do wartości 300 euro oraz ilością przywożonych wyrobów alkoholowych i tytoniowych. Na takich samych zasadach zwolnione jest nabycie wewnątrzspółnotowe, czyli przywóz z kraju Unii Europejskiej (zob. art. 44 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług).

Ogólne zasady zwolnień nie dotyczą jednak wyrobów akcyzowych. W odniesieniu do nabycia wewnątrzspółnotowego zwolnienie od podatku akcyzowego dotyczy tylko towarów przywożonych osobiście, na własny użytek i w ilościach niewskazujących na przeznaczenie handlowe, w ramach limitu ilościowego dla wyrobów alkoholowych i tytoniowych, znacznie wyższego niż w art. 56 ustawy o podatku od towarów i usług (art. 34 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym²⁵). W wypadku importu (sprowadzania spoza Unii) warunkiem zwolnienia od akcyzy jest przewożenie

²³ Dz. Urz. UE L 324 z 16.11.2009, str. 23.

²⁴ Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

²⁵ Dz. U. z 2014 r., poz. 752 z późn. zm.

towarów w bagażu podręcznym, charakter lub ilość niewskazujące na cele handlowe, charakter okazjonalny przewozu i przeznaczenie wyłącznie na własny użytek podróżnego lub jego rodziny bądź na prezenty. Oprócz tego także obowiązują limity podobne jak z art. 56 ustawy o podatku od towarów i usług, z dodatkowym rozróżnieniem dla wyrobów tytoniowych uzależnionym od rodzaju wykorzystywanego środka transportu (art. 36 ustawy o podatku akcyzowym). Zwolniony jest przywóz paliw silnikowych w zwykłych zbiornikach pojazdów (art. 33 i 35 ustawy o podatku akcyzowym).

Nie da się jednak ukryć, że – zwłaszcza w relacjach przygranicznych, przy masowym ruchu osobowym – praktyczna skuteczność takich limitów może być ograniczona, głównie z uwagi na brak możliwości kontrolnych, a często i świadomą rezygnację ze stosowania restrykcyjnych przepisów.

4. Inne podatkowe aspekty kontaktów przygranicznych

W zakresie niektórych innych relacji przygranicznych aspekt podatkowy jest jeszcze mniej decydujący, choć bardzo wyraźny w skutkach.

Słyszy się o przypadkach, jeszcze chyba nie masowych, ale widocznych, podejmowania działalności gospodarczej przez Polaków we wschodnich częściach Niemiec²⁶. Skutkiem takiego zabiegu musi być opłacanie wszelkich podatków związanych z tą działalnością (obrotowych, dochodowych, majątkowych) w kraju jej prowadzenia i na podstawie miejscowych przepisów, także od zarobków ewentualnych pracowników mieszkających w Niemczech. Wpływy podatkowe, zgodnie z miejscowym systemem redystrybucji, zasilą i budżet państwa, i budżety jednostek samorządu terytorialnego. Jako że opodatkowanie przedsiębiorców jest najistotniejszym składnikiem systemu podatkowego, nie powinny dziwić zachęty mające na celu przyciągnięcie inwestorów. Ponieważ jednak w ramach Unii nie można różnicować warunków działania ze względu na przynależność państwową, ewentualne preferencje muszą być adresowane do wszystkich. Jako przykłady takich zabiegów w Polsce w odniesieniu do podatków dochodowych można wskazać ustawę z 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych²⁷, a w stosunku do podatku od nieruchomości – chociażby uchwały Rady Miasta Wrocławia z dnia 16 października 2014 r. nr LXIV/1639 do 1643/14²⁸. Niekiedy szczególne zachęty nie są

²⁶ http://wyborcza.pl/magazyn/1,134305,14594777,Polscy_osadnicy.html [dostęp 12.09.2015].

²⁷ Dz. U. z 2015 r., poz. 282.

²⁸ Uchwały Rady Miasta Wrocławia z dnia 16 października 2014 r.: nr LXIV/1639/14 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na wspieranie nowych inwestycji w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej przeznaczonych dla małych, średnich i dużych przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie Wrocławia, nr LXIV/1640/14 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej dla przedsiębiorców tworzących nowe miejsca pracy związane z nowymi inwestycjami na terenie Wrocławia, nr LXIV/1641/14 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości na

potrzebne. Jeżeli działalność gospodarcza jest ze względu na ruch przygraniczny opłacalna, popyt samoistnie tworzy odpowiednią ilość stanowisk pracy.

W zasadzie identyczna podatkowo sytuacja dotyczy pracy za granicą. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalają na opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej i z zatrudnienia w kraju ich osiągnięcia²⁹.

W Niemczech Polacy ostatnio także się osiedlają. Powoduje to przeniesienie za granicę wszelkich interesów życiowych, w tym podatkowych. Oprócz konsekwencji podobnych do wyprowadzenia z kraju działalności gospodarczej „przeniesiony” zostanie także podatek od majątku osobistego (przede wszystkim od nieruchomości). Akurat podatek od nieruchomości w Niemczech jest wyższy niż w Polsce³⁰, ale niedogodność ta rekompensowana jest przez inne zachęty stosowane w celu zaludnienia pustoszejących obszarów³¹. To uprawnia do stwierdzenia, że w co najmniej większości wypadków podatki nie są jedynym motywem postępowania, zwłaszcza w istotniejszych życiowo kwestiach.

Oczywiście opodatkowanie w innym kraju (jak w tych przykładach w Niemczech) wyklucza opodatkowanie w kraju dotychczasowej rezydencji. To skutek dla kraju czy obszaru tracącego podatników negatywny, dlatego zauważa się swojego rodzaju międzynarodową rywalizację podatkową. W lokalnej skali działa ona o tyle, o ile chce się uniknąć utraty zbytu z powodu tańszej konkurencji po drugiej stronie blisko przebiegającej granicy oraz zmniejszenia ilości podatników.

Można pokusić się o stwierdzenie, że podatki wpływają na stan stosunków przygranicznych w takim zakresie, w jakim oddziałują na ekonomiczną stronę funkcjonowania podmiotów po obu stronach granicy. Ponieważ nie ma szczególnych podatkowych regulacji odnoszących się do takich zjawisk, dotyczą ich powszechne mechanizmy relacji społeczno-ekonomicznych. Może tylko, ze względu na ich skupienie na ograniczonym

wspieranie nowych inwestycji w ramach regionalnej pomocy inwestycyjnej dla przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w obrębie parków przemysłowych, parków technologicznych oraz specjalnych stref ekonomicznych usytuowanych na terenie Wrocławia, nr LXIV/1642/14 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości w zakresie regionalnej pomocy inwestycyjnej w ramach programu EIT+ na wspieranie nowych inwestycji dla przedsiębiorców innowacyjnych lub prowadzących działalność badawczo-rozwojową na terenie Wrocławia, nr LXIV/1643/14 w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków lub ich części oraz budowli zajętych na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej na terenie Wrocławia w ramach programu pomocy de minimis (Dz. Urz. Województwa Dolnośląskiego, poz.4432-4436).

²⁹ Zob. np. art. 7 i 15 umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz. U. z 2005 r. nr 12, poz. 90).

³⁰ E. Wesołowska, *Polacy kolonizują Niemcy. Mieszkania za Odrą o połowę tańsze niż w Polsce*, http://serwisy.gazetaprawna.pl/nieruchomosci/artykuly/569077,polacy_kolonizuja_niemcy_mieszkania_za_odra_o_polowe_tansze_niz_w_polsce.html [dostęp 12.09.2015].

³¹ <http://pracaikariera.e-magnes.pl/artykuly/niemcy/mieszkanie/500-tys-mieszkan-za-1-euro-dla-polakow-w-niemczech-0> [dostęp 12.09.2015].

terytorialnie obszarze, są lepiej widoczne i nieco łatwiejsze do przeanalizowania. Na pewno jednak muszą być rozpatrywane w szerszym kontekście, ponieważ, tak jak podatki, zawsze łączą się z innymi uwarunkowaniami i elementami rzeczywistości.

Z tego między innymi powodu dokonana tutaj próba prawnopodatkowej analizy stosunków przygranicznych może wywołać poczucie znacznego niedosytu. Wywody prawnicze musiały często ustąpić miejsca opowiadaniu, a nawet gawędom. Można jednak było starać się wykazać prawnopodatkowy kontekst zachowań występujących na obszarach nadgranicznych. Taki właśnie był cel niniejszego opracowania, chociaż na pewno nie wszystkie możliwe do podjęcia wątki w nim się znalazły.

Literatura

- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000.
- Henderson D., *Where Are We on the Laffer Curve?*, http://econlog.econlib.org/archives/2012/06/where_are_we_on.html [dostęp 12.09.2015].
- Interpelacja nr 7123 do ministra finansów w sprawie zagrożeń związanych z utrzymaniem wysokiej stawki podatku akcyzowego na wyroby spirytusowe z dnia 30 marca 2004 r., <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/7D8AD779> [dostęp 12.09.2015].
- Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 8411 w sprawie wzrostu handlu papierosami pochodzącymi z przemytu.
- Strategia działania służby celnej w zakresie zwalczania przemytu wyrobów tytoniowych w latach 2009–2011, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategiatab_wer2_9_12_08.pdf [dostęp 12.09.2015].
- Strategia działania służby celnej w zakresie zwalczania przemytu i nielegalnego obrotu wyrobami tytoniowymi na lata 2012–2015, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928139/strategia_2012-2015_przemyt.pdf [dostęp 20.09.2015].
- Szulc A., *Życie nie zna granic*, <http://www.vrinda.net.pl/skrypty/print.php?id=1094> [dostęp 12.09.2015].
- Wesołowska E., *Polacy kolonizują Niemcy. Mieszkania za Odrą o połowę tańsze niż w Polsce*, http://serwisy.gazetaprawna.pl/nieruchomosci/artykuly/569077,polacy_kolonizuja_niemcy_mieszkania_za_odra_o_polowe_tansze_niz_w_polsce.html [dostęp 12.09.2015].
- Wilczak J., *Kaliningrad pozdrawia Krym*, „Polityka” 2014, nr 13.
- Wiśniewska I., *Zimny kraj, ciepły czaj*, „Polityka” 2015, nr 12.
- Zadworny A., *Polscy osadnicy*, http://wyborcza.pl/magazyn/1,134305,14594777,Polscy_osadnicy.html [dostęp 12.09.2015].