

Rafał Bernat

Wpływ dyrektyw i rozporządzeń Unii Europejskiej na polskie prawo podatkowe

Zeszyty Prawnicze 14/4, 155-170

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

RAFAŁ BERNAT

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

WPLYW DYREKTYW I ROZPORZĄDZEŃ UNII EUROPEJSKIEJ NA POLSKIE PRAWO PODATKOWE

1. WSTĘP

Unijne prawo podatkowe stanowi samodzielny autonomiczny porządek prawny¹, określający prawa i obowiązki państw członkowskich, a także ich obywateli. Jedną z cech prawa wspólnotowego jest jego efektywność (skuteczność) w krajowym porządku prawnym. Rezultat ten w najpełniejszy sposób można uzyskać poprzez wydanie stosowanych dyrektyw w zakresie opodatkowania stosowanego w krajach członkowskich. Jest to podstawowe narzędzie harmonizacji prawa europejskiego², które nie ma sobie podobnych min. w polskim prawodawstwie. Dyrektywa wiąże w całości państwa członkowskie w sposób bezwzględny w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty. Unia Europejska pozostawia swobodę wyboru formy i środków implementacji Dyrektywy do porządku prawnego danego państwa, umożli-

¹ POŁ. R. BARENTS, *The Autonomy of Community Law*, New York 2004, s. 239-245; L. SENDEN, *Soft Law in European Community Law*, Portland 2004, s. 5-8. M. HORSPOOL, M. HUMPHREYS, *European Union Law*, Oxford 2006, s. 70-73.

² A. KUŚNIEL-KRYŃSKA, *Metody harmonizacji prawa konsumenckiego w Unii Europejskiej i ich wpływ na procesy implementacyjne w państwach członkowskich*, Warszawa 2013, s. 50, 55-61. Harmonizacja oznacza wpływ (ingerencję) prawa wspólnotowego na porządek prawny poszczególnych państw, bez eliminacji tych ustawodawstw, D. PIROVU, *Corporate Income Tax Harmonization in European Union*, London 2012, s. 11-14.

wiając przy tym jednostce (obywatelowi) powoływanie się na przyjętą Dyrektywę. W praktyce państwa członkowskie, dokonując tłumaczenia wydanej Dyrektywy, bezpośrednio kopiują uzyskany efekt do porządku prawnego państwa lub starają się przełożyć *ratio legis* norm prawnych Dyrektywy na grunt prawa krajowego (oraz instytucji prawnych charakterystycznych dla danego systemu). Za nienależyte wykonanie dyrektywy odpowiedzialność odszkodowawczą ponosi państwo członkowskie (nie zaś organy ustawodawcze tego państwa). Jeśli charakter prawny sankcji za czynność tą nie jest ustalony w samej Dyrektywie (zgodnie art. 289 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³), przyjmowana jest w drodze procedury ustawodawczej wspólnie przez Parlament Europejski i Radę Unii Europejskiej na wniosek Komisji. W dyrektywie zamieszczone są tzw. klauzule wzajemnego powiązania, określające charakter wymaganych od adresata normy zmian (uchwalenia ustaw, wydania rozporządzeń), które mają służyć osiągnięciu danego rezultatu. Innym ważnym unijnym aktem normatywnym w zakresie podatków jest Rozporządzenie Komisji Europejskiej, określane jako akt prawny Wspólnoty zbliżony do ustawy w rozumieniu prawa krajowego i porównywane z ustawą krajową⁴. Wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich, nie wymaga ani implementacji do systemu prawa wewnętrznego państw członkowskich, ani też ogłoszenia w dzienniku ustaw danego państwa. Rozporządzenie obowiązuje w całości, nie można w sposób incydentalny stosować niektórych jego części. Jest skuteczne w krajowym porządku prawnym bez konieczności podejmowania jakichkolwiek działań ze strony organów danego kraju⁵. Elementy struktury podatku określone przez ustawo-

³ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 30 kwietnia 2004 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864). Szerzej o charakterze i celu sankcji za wadliwą implementację, M. KAEDING, *Better Regulation in European Union: Lost in Translation Or Full Steam Ahead ?*, Amsterdam 2007, s. 20-26; TENZE, *Towards an Effective European Single Market. Implementing the Various Forms of European Policy Instruments across Member States*, Leiden 2007, s. 72-76.

⁴ A. WRÓBEL, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Warszawa 2010, s. 58; A. LINSDAY, A. BERRIDGE, *The EU Merger Regulation: Substantive Issues*, London 2012, s. 35-40.

⁵ Organy stosujące prawo mogą dokonywać wykładni operatywnej Rozporządzeń unijnych, nie jest to jednak wykładania wiążąca jednostki, Wyrok ETS z 10 października

dawstwa poszczególnych państw rzadko bywają materią Rozporządzeń (np. Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania⁶). Wynika to z faktu szczegółowego określenia kształtu podatku w Dyrektywie UE. Podatki stanowią płaszczyznę, na której harmonizacja w obrębie Państw Członkowskich nie została zakończona.

Przedmiotowa analiza prawna wpływu, jaki wywiera Unia Europejska (przy pomocy narzędzi prawnych w postaci rozporządzeń i dyrektyw) na polskie podatki obejmować będzie podatek od towarów i usług, podatki bezpośrednie. Przez polskie prawo podatkowe *sensu largo* należy rozumieć ustawy, rozporządzenia oraz akty prawa miejscowego odnoszące się do podatków. Pomimo iż w polskim systemie prawnym orzecznictwo nie ma takiego wpływu na formę i charakter prawa stanowionego, zostanie także poddany pod rozwagę wpływ rozporządzeń i dyrektyw unijnych na judykaturę polską. Pominięte zostaną podatki: akcyzowy, od czynności cywilnoprawnych, od gier, od wydobywania niektórych kopalin, od spadków i darowizn, od psów.

2. WPLYW DYREKTYW I ROZPORZĄDZEŃ W ZAKRESIE PODATKÓW NA POLSKĄ JUDYKATURĘ

Normy europejskiego prawa podatkowego muszą być uwzględniane przez Sądy krajowe. Jednak w praktyce Sądy powszechnie nie

nika 1973 r., 34/73 *Variola v Amministrazione italiana della Finanze*, ECR 1973, I-00981. Częściowe powtórzenie treści przepisów rozporządzeń w prawie krajowym jest dopuszczalne tylko z przyczyn natury techniczno-legislacyjnej lub organizacyjnych, np. jeżeli brak powtórzenia przepisu rozporządzenia czyni akt krajowy niezrozumiałym, a odesłanie lub nawiązanie w inny sposób do treści rozporządzenia nie jest możliwe, M. KĘPIŃSKI, *Wpływ prawa wspólnotowego na prawo polskie w świetle doświadczeń Rady Legislacyjnej*, «Przegląd Legislacyjny» 13.1/2006, s. 138.

⁶ Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (*Dz.U. L 335z 7.12.2012, s. 42-46*).

badają aspektów podatkowych danych transakcji gospodarczych, nie jest to przedmiotem ich wyrokowania. Dopiero sądy administracyjne, wyspecjalizowane niejako także w prawie podatkowym, dokonują wnikliwej analizy unijnych przepisów prawa podatkowego. Częstość przypadkiem jest to, iż Wojewódzkie Sądy Administracyjne dokonują sądowej wykładni przepisów podatkowych zawężonej tylko do polskiego porządku prawnego. Osoba fizyczna, powołując się na przepisy unijne, może wnieść przy pomocy pełnomocnika procesowego skargę kasacyjną (w trybie art. 174 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷ – dalej PPSA), skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia Sądu (gdy jest w sposób oczywisty i rażąco niezgodne z prawem UE). W świetle art. 273 § 3 PPSA można żądać wznowienia postępowania w przypadku, gdy wynika to z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską. Należy jednak postawić tezę, że wydanie Dyrektywy przez Komisję Europejską w kwestii podatkowej nie jest jednoznaczne z wzruszalnością zakończonych postępowań sądowych (poprzez wznowienie postępowania), które dotyczyły w przeszłości elementów podatku, określonych w tej Dyrektywie. Wznowienie postępowania byłoby możliwe, gdyby Sądy administracyjne w Polsce świadomie orzekały w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy, Rozporządzenia. Wtedy jednak bardziej odpowiednim środkiem prawnym wydaje się skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia (o ile wcześniej wydanie orzeczenia skutkowało powstaniem szkody). Prawo podatkowe Unii Europejskiej ma także wpływ kształt polskiej procedury podatkowej. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt. 11 Ordynacji podatkowej orzeczenia ETS są podstawą do wznowienia postępowania podatkowego zakończonego ostateczną decyzją. Norma ta swoją dyspozycją obejmuje szerszy krąg adresatów niż art. 273 § 3

⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 000, poz. 270). Zarzut może dotyczyć naruszenia prawa materialnego lub proceduralnego, K. KOWALIK-BACZYŃSKA, *Uwzględnianie przez Sąd z urzędu zarzutów opartych na prawie wspólnotowym*, «Europejski Przegląd Sądowy» 27.12/2007, s. 10-20.

PPSA. Nie ma znaczenia dla wznowienia postępowania podatkowego, w jaki sposób wcześniej podatnik konstruował swoje zarzuty (czy powoływał się na prawo unijne)⁸. Jedynym ograniczeniem w tym wymiarze tego środka prawnego jest wymóg powoływania się na prawo europejskie dla stanu faktycznego powstałego po dacie akcesji Polski do Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 247 § 1 pkt. 7 Ordynacji podatkowej decyzja ostateczna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej i Dyrektora Izby Celnej jest nieważna, jeśli zawiera wadę powodującą nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa. Ponieważ ustawodawca nie określił, jaka ma być to norma prawna, to jedyną przesłanką pozytywną zastosowania tego trybu jest wykazanie podstawy w obowiązującym (w chwili zgłoszenia żądania strony – art. 248 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej) podatnika stanie prawnym. Podatnik może dochodzić nieważności decyzji podatkowej, powołując się na Dyrektywę UE, Rozporządzenie. Decyzja Komisji Europejskiej może być tylko podstawą wtedy, gdy odnosi się w swojej materii do aktów normatywnych Unii Europejskiej wyższego stopnia. Inne źródła prawa europejskiego (np. opinie, komunikaty) nie mogą być wykorzystywane do formułowania wniosku o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji podatkowej, gdyż w świetle art. 247 § 1 pkt. 7 Ordynacji podatkowej nie zawierają norm prawnych.

3. DYREKTYWA A VAT

Istotą VAT jest jego powszechność, przymusowość oraz neutralność. W świetle reguły edynburskiej⁹ VAT nie powoduje zubożenia

⁸ Por. M. GÓRNIAK, *Rola Orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądowo-administracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, «Przegląd Orzecznictwa Podatkowego» 19.6/2010, s.516. P. DĄBROWSKA, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 76-78. B. BRZEZIŃSKI, K. LASIŃSKI-SULECKI, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, «Przegląd Podatkowy» 223.11/2009, s. 10.

⁹ R.E.PRASCH, *International Trade, Machinery and The Remuneration of labour: a reexamination of the argument in the third edition of Ricardo's Principles of Political Economy and Taxation*, [w:] *The state of history of economics*, red. J.P.HENDERSON,

w majątku uczestnika wymiany handlowej, gdyż zostaje przerzucony na nabywcę usługi (towaru). W zakresie podatku od wartości dodanej kraje w wyniku współpracy gospodarczej wyeliminowały proceder podwójnego opodatkowania. Obowiązuje zasada kraju przeznaczenia towaru, usługi. Przeciwna temu jest zasada pochodzenia, tj. opodatkowanie towarów i usług w miejscu wytworzenia, na każdym etapie obrotu towarem w granicach jednego kraju, Istnieją liczne wyjątki, jednak całość europejskiego systemu opodatkowania w zakresie VAT należy uznać za dostatecznie zharmonizowaną. Pomimo iż dalej występują w krajach Unii Europejskiej kaskadowe systemy podatków obrotowych, to proces przejścia na wspólny system podatku od wartości dodanej w najlepszych możliwych warunkach wydaje się prawdopodobny¹⁰.

Aby zrozumieć praktyczny wpływ ustawodawstwa Unii Europejskiej na prawa polskie w zakresie podatku od wartości dodanej, należy zbadać charakter obowiązujących Dyrektyw UE w tym zakresie. Celem Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej jest zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. Akt ten określa czynności podlegające VAT oraz inne elementy struktury podatku (tj. podmiot, definicje legalne, miejsce opodatkowania, zwolnienia, wyłączenia, ulgi). Ustawodawca europejski określa charakter VAT, którego to kształt historycznie zawsze był kreowany przez instytucję państw członkowskich. Normy art. 59 a, 167, 281 dają wyraz *ratio legis* Dyrektywy, jako wewnętrznej regulacji mającej zapewnić przejrzysty pobór podatku, określenie katalogu zwolnień z podatku, preferencyjną formę opodatkowania dla małych przedsiębiorców, rolników. Naczelną zasadą

London 1997, s. 68-72; J.E. KING, *Great Thinkers in Economics. David Ricardo*, Melbourne 2013, s. 130-157.

¹⁰ Dyrektywa (68/221/EWG) Rady z 30 kwietnia 1968 r. w sprawie wspólnej metody obliczania przeciętnych stawek przewidzianych w art. 97 Traktatu (Dz.U.U.E.L.1968.115.14).

tego podatku według Rady WE nie jest funkcja fiskalna (zwyczajowo stosowana przez polskie organy podatkowe). Pracując nad kształtem dyrektywy, ustawodawca UE musi przede wszystkim dopracować akt pod względem legislacyjnym. Jest zobligowany do zachowania odrębności historycznej systemów podatkowych państw członkowskich przy jednoczesnym gruntownym doprecyzowaniu charakteru podatku (tak, aby obywatel był pewien swych praw i obowiązków). Dyrektywa przewiduje także w art. 342, 343 wprowadzenie przez polskiego ustawodawcę środków uniemożliwiających (eliminujących) dokonywanie oszustw podatkowych. Ponadto Polska skorzystała z przywileju (określonego w art. 388 Dyrektywy) i wprowadziła (implementowała) stawki VAT 0% w odniesieniu do międzynarodowego przewozu osób (*vide* art. 83 ust. 1 pkt. 23 ustawy o VAT).

W art. 213, 214, 273 Dyrektywy określono tryb nadania numeru identyfikacji podatkowej NIP dla początkującego przedsiębiorcy. Tak samo, ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹¹ (art. 8c) nie uprawnia Naczelnika Urzędu Skarbowego do wydania decyzji o odmowie nadania NIP, jeśli wnioskodawca budzi wątpliwości co do przewidywanego powodzenia rozpoczynanej działalności gospodarczej. Wspomniana ustawa polska zawiera analogiczne do art. 74, 80 Dyrektywy postanowienia dotyczące zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu.

Definicje legalne zawarte w Dyrektywie nie różnią się zbyt do literalnej treści właściwych norm ustawy o podatku od towarów i usług. Jednak orzecznictwo europejskie¹² w sposób rozszerzający dokonuje wykładni legalnych definicji Dyrektywy, zniekształcając niekiedy pierwotne ich *ratio legis*. Odrębny jest także stosunek ustawodawcy europejskiego i polskiego do kwestii zwolnień na gruncie VAT. Jeśli

¹¹ Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (t.j. Dz.U. z 2012 r. Nr 000, poz. 1314). Organ nadający nr NIP bada wniosek tylko pod względem formalnym, wyrok Trybunału z 13 marca 2013 r., Valsts ieņēmumu dienests przeciwko Ablessio SIA (C-527/11).

¹² Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, za czynność pozorną nie uznaje się dokonanie dostawy towarów w wyniku przestępstwa, wyrok z dnia 21 listopada 2013 r., *Diasons Retail plc v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (C-494/12).

nawet Dyrektywa 2006/112/WE Rady umożliwia zwolnienie danej czynności z VAT, to jeżeli została błędnie (lub nie została w ogóle) implementowana do porządku prawnego Polski, podatnik nie może zastosować zwolnienia, a jedynie podnosić wadliwość decyzji wydanej w jego sprawie. W odniesieniu do zwrotu podatku, jeśli część podatku była subwencjonowana z budżetu Polski, to organy podatkowe mają prawo odmówić tego zwrotu, nawet gdy podstawą takiej decyzji jest przepis polski, stanowiący wadliwą implementację przepisu europejskiego.

Zgodnie z art. 1 Traktatu o Unii Europejskiej, Wspólnota Europejska została przekształcona w Unię Europejską, która stała się jej kontynuatorem praw i obowiązków. Posługiwanie się określeniem „wspólnota; wspólnotowy” wydaje się być istotnym błędem (gdyż Wspólnoty już *de facto* nie ma)¹³. Mimo tego w polskiej ustawie o VAT istnieje nawet ustawowy termin „wewnątrzwspólnotowa dostawa” „wewnątrzwspólnotowe nabycie” (art. 9-11 ustawy o podatku od towarów i usług). W art. 170 ustawy mamy do czynienia z niekonsekwencją ustawodawcy, który pisze, iż po 16 kwietnia 2003 r. niektóre państwa europejskie przystąpiły do Wspólnoty, po czym odsyła do Traktatu z Aten z 16.04.2003 r.¹⁴, według którego nowe kraje przy-

¹³ C. HERMA, *Likwidacja „stuktury filarowej” Unii- podmiotowość prawną międzynarodową UE oraz reforma systemu aktów prawa pierwotnego i wtórnego*, [w:] *Traktat z Lizbony. Główne reformy ustrojowe Unii Europejskiej*, red. J. BARCZ, Warszawa 2008, s. 121. T. TRIDIMAS, *Competence after Lisbon: The elusive search for bright lines* [w:] *Union after the Treaty Lisbon*, red. D. ASHAGBOR, I. LIANOS, Cambridge 2012, s. 48-52. M. BUSUIOC, *European Agencies: Law and Practices of Accountability*, Oxford 2013, s. 64-65.

¹⁴ Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki

stąpiły do Unii Europejskiej (nie do Wspólnoty). Brak zachowania właściwej prawo europejskiemu zmian w terminologii dotyczącej Unii Europejskiej należy uznać za przykład nieświadomości istoty aktów normatywnych Unii dla porządku prawnego państw członkowskich.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady stanowi także w art. 401 o niemożliwości ustanawiania w państwach członkowskich „konkurencyjnego” do VAT podatku obrotowego. Pomocne będzie odniesienie się tutaj do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 31.03.1992 r. C-200/90 w sprawie *Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS a Skatteministeriet (Dania)*, w którym Sąd stwierdził, iż zabroniony podatek o charakterze proporcjonalnym, wielofazowym, neutralnym dla podatnika stosowany jest powszechnie do wszystkich transakcji. Poza VAT w Polsce podatkiem pośrednim są: podatek akcyzowy, podatek od gier, podatek od czynności cywilnoprawnych, które jednak nie spełniają wszystkich kryteriów zabronionego podatku z art. 401 Dyrektywy.

Komisja Europejska postuluje korzystne dla spółek handlowych rozwiązanie – zniesienie podatku kapitałowego (naliczanego od aportów, działań restrukturyzacyjnych przedsiębiorstwa). Jeśli dane państwo posiada obecnie sformalizowany system opodatkowania zysków kapitałowych, to nie należy wprowadzać nowych podatków w tym zakresie ani redukować zwolnień podatkowych (art. 5 Dyrektywy dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału¹⁵). Instytucje unijne zainteresowane są także eliminowaniem zjawisk niedotrzymywania terminów w płatnościach mających negatywny wpływ na płynność finansową i komplikujących zarządzanie finan-

Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864).

¹⁵ Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U.UE.L46.11). Taka „stagnacja podatkowa” jest zgodna z teorią racjonalnych oczekiwań, przedsiębiorca, który będzie miał pewność stawek i formy podatku (niezmiennego przez dziesięciolecia), w sposób prawidłowy określi prognozę zysku swojego przedsiębiorstwa, por. J. MUTH, *Rational Expectations and The Theory of Price Movements*, «Econometria» 3/1961, s. 320- 330.

sami przedsiębiorstw. Zgodnie z Dyrektywą w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach handlowych¹⁶ płatność dłużnika powinna być uważana za opóźnioną, a zatem uprawniającą do odsetek za opóźnienia w płatnościach w przypadku, gdy wierzyciel nie dysponuje należną kwotą w stosownym terminie, pod warunkiem, że wypełnił swoje zobowiązania. Organy publiczne korzystają z bardziej bezpiecznych, przewidywalnych i trwałych źródeł dochodów niż przedsiębiorcy prywatni. Aby osiągnąć swoje zadania, są w mniejszym stopniu niż w przypadku przedsiębiorstw prywatnych uzależnione od budowania trwałych stosunków handlowych z klientami. Zgodnie z art. 89 a i b ustawy o podatku od towarów i usług przedsiębiorcy, którym nie zapłacono za faktury, mają prawo do odliczenia podatku należnego.

4. DYREKTYWA A PODATEK DOCHODOWY

Współcześnie istnieje 28 systemów podatku dochodowego w UE – każdy kraj ma swoją strukturę podatku dochodowego (podstawę opodatkowania, stawki, przedmiot, zakres podmiotowy, zwolnienia, ulgi, wyłączenia). Podstawą prawną procesu harmonizacji podatków bezpośrednich w UE jest art. 94 TWE. Należy zauważyć, iż użyto w tej normie jedynie określenia „zbliżanie ustawodawstw”, co dalekie jest od treści harmonizacji z art. 93 TWE, który ma odniesienie do podatków pośrednich. Komisja Europejska postawiła sobie za cel¹⁷ skonstruowanie jednego podatku dochodowego od osób prawnych – EURO-CIT. Projekt obejmuje wszystkie elementy struktury podatku¹⁸.

¹⁶ Dyrektywa 2011/7/UE z 16 lutego 2011 r. w sprawie zwalczania opóźnień w płatnościach handlowych (Dz.U.UE.L.2011.48.1).

¹⁷ Projekt Dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych z dnia 16.03.2011 r. Polskie organy podatkowe zobligowane miałyby być do stosowania prawa europejskiego wobec przedsiębiorstw ponadnarodowych (korzystających z CCCTB) oraz Ordynacji podatkowej i polskich przepisów do polskich rezydentów.

¹⁸ Zdaniem M. Wilka koncepcja jest skazana na niepowodzenie, gdyż powinno się jedynie debatować nad wybranymi elementami konstrukcji podatku, por. M. WILK, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania (CCCTB) jako wyraz harmoni-*

Obliczenie podstawy opodatkowania ma być oparte o tzw. czynnik pracy: liczbę zatrudnionych oraz wysokość płac. Oczywiście jest, iż wysokość płac należy odnosić do realnej siły nabywczej pieniądza w danym kraju (zamieszkania pracownika)¹⁹.

Celem zmian opodatkowania jest: rozszerzenie zakresu korzyści podatkowych w zakresie ubezpieczeń społecznych, stwarzanie zachęt dla przedsiębiorców, realizacja celów z zakresu polityki społecznej, zwiększenie efektywności ekonomicznej systemu podatkowego²⁰. Podstawową regułą opodatkowania zysku obywatela (podatkiem bezpośrednim) jest zasada terytorialności (tam gdzie urodził się i zamieszkuje). Ponieważ obecnie zauważyć można wielką migrację ludności w obrębie Unii Europejskiej, migranci spotykają się z problemem opodatkowania w miejscu siedziby lub u źródła dochodu. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania regulują kwestię opodatkowania nierezydentów z innych krajów członkowskich, jednak ustalenie treści tych umów nie należy do prerogatyw ustawodawcy unijnego. Aktualnie Polska jest stroną 91 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną w większości są kraje trzecie. Tym samym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy (zgodnie z zamiarem OECD) kwalifikować na gruncie prawa międzynarodowego jako odrębne od europejskiego prawa podatkowego umowy bilateralne pomiędzy państwami umawiającymi się.

Dyrektywa w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących

zacji podatków bezpośrednich, «Kwartalnik Prawa Podatkowego» 18.3-4/2009, s. 83 przeciwie B.J.M.TERRA, *European Tax Law*, Hague 2005, s. 297-300. Problematyczne wydają się także sporządzenie listy wydatków nie ujętych jako koszt uzyskania przychodów, P. SELERA, *Koncepcja wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania dla osób prawnych*, «Prawo i podatki Unii Europejskiej w praktyce» 64.4/2007, s. 43.

¹⁹ Por. W.M. ORŁOWSKI, *Propozycja Wspólnej Skonsolidowanej Bazy CIT – wpływ na polską gospodarkę* [w:] *Koordinacja czy harmonizacja – przyszłość podatków w UE*, red. M.H. GRABOWSKI, Gdańsk 2008, s. 48

²⁰ Por. B. BRZEZIŃSKI, *Reformy podatkowe (zagadnienia teorii i praktyki)*, «Kwartalnik Prawa Podatkowego» 17.3-4/2008, s. 54.

spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego²¹ dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku dokonywanych zdarzeń podatkowych na gruncie zmian w grupie spółek zależnych. Rady WE pragną nagradzać podatników „fiskalnie przejrzystych”, nadając im ulgi podatkowe lub wyłączając dane czynności z opodatkowanych (np. art. 8 ust. 3 Dyrektywy). Pojęcie „fiskalnie przejrzysty” należy określać *sensu stricto* jako stan zgodności działań podatnika z miejscowym oraz wspólnotowym prawem podatkowym oraz brak występowania u niego zaległości z tytułu należności publicznoprawnych lub tytułów egzekucyjnych i toczącego się postępowania egzekucyjnego w administracji. W ujęciu *sensu largo* „fiskalna przejrzystość” to niepodejmowanie działań pozornych na gruncie prawa cywilnego, handlowego, które w przyszłości mają uniemożliwić organom podatkowym określenie zobowiązania podatkowego. Europejski system podatkowy powinien zapobiegać opodatkowaniu czynności łączenia, podziału, wnoszenia aportów lub wymiany udziałów, chroniąc jednocześnie interesy finansowe państwa członkowskiego właściwego dla spółki przekazującej lub nabywane. Zdarzenia te jednak dla preferencyjnego zdefiniowania dla celów podatkowych muszą w każdym stadium spełniać kryteria stawiane przez obowiązujące w danej jurysdykcji prawo spółek handlowych (np. co do wymogu składu osobowego organów zarządczych, minimalnego kapitału zakładowego spółki).

Innym europejskim aktem normatywnym ze styku dwóch gałęzi prawa – podatkowego i handlowego – jest Dyrektywa w sprawie wspól-

²¹ Dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U.UE.L.2009.310.34). Uzasadnieniem tezy, iż dyrektywa ta reguluje pośrednio pewne kwestie z dziedziny prawa spółek handlowych, jest stanowisko ETS z dnia 18.10.2012 r. C-371/11, *PP 2012/12/49*, w którym Sąd dokonał wykładni pojęć tego prawa (rozwiązanie spółki w ramach łączenia przez przejęcie nie może zostać uznane za tego rodzaju likwidację).

nego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych innych państw członkowskich²². Celem tej dyrektywy jest zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu (oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu). Komisja określa konsolidację przedsiębiorstw z różnych państw UE jako wypełnienie zasady wewnętrznego rynku, chociaż w konsolidacji tej zauważa zagrożenia. Zwolnienie z opodatkowania w państwie wypłaty zysku osiąganego przez spółkę dominującą z tytułu udziału w dywidendzie jako współnika spółki zależnej (w innym państwie) jest prawem tej spółki, zaś obowiązkiem legislacyjnym państw członkowskich jest respektowanie tego prawa.

Europejskie prawo podatkowe reguluje zagadnienia związane z odsetkami lub należnościami licencyjnymi powstającymi w Państwie Członkowskim, zwolnionymi z wszelkich podatków nałożonych na te płatności w tym Państwie przez potrącenie u źródła lub przez naliczenie. Zgodnie z art. 1 ust. 1 Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich²³, zwolnienie ma miejsce pod warunkiem, że właściciel odsetek lub należności licencyjnych jest spółką innego Państwa Członkowskiego lub stałym zakładem spółki Państwa Członkowskiego znajdującym się w innym Państwie Członkowskim.

²² Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych innych państw członkowskich (Dz.U.U.E.L.2011.345.8).

²³ Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.U.U.E.L.2003.157.49). W podobnym tonie wydano Dyrektywę Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz.U.U.E. 2003.157.38).

5. ROZPORZĄDZENIA UE

Rozporządzeniom unijnym autor nie poświęci tyle uwagi, co dyrektywom, gdyż rozporządzenia w odniesieniu do podatków bezpośrednich i VAT nie mają tak znaczącego wpływu na polskie ustawodawstwo, jak dyrektywy. Pomimo iż jednostki mogą powoływać się bezpośrednio na postanowienia Rozporządzeń UE w postępowaniach sądowych, ogólnikowość sformułowań w nich zawartych sprawia trudności interpretacyjne.

Można sformułować pogląd, iż Rozporządzenie UE jest tym samym dla Dyrektywy, co rozporządzenie dla ustawy w polskim systemie prawnym (tj. wypełnia, uszczegółowia generalne wytyczne zawarte w Dyrektywie, np. Rozporządzenie wykonawcze ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE²⁴). Uzasadniałby to właściwy Rozporządzeniom język prawny – wyrażenia „w pewnych przypadkach”, „w praktyce” „przyjmuje się do celów stosowania dyrektywy. Jednocześnie hierarchia ważności aktów normatywnych w tym zakresie budzi wątpliwości. Rozporządzenie może mieć charakter ustawodawczy i swoimi postanowieniami dać podstawę do wydania rozporządzenia wykonawczego lub decyzji. Samo określenie Rozporządzenia nie kwalifikuje bowiem jego treści, a jedynie wyznacza główny wątek treści, od którego ustawodawca unijny może w dowolną stronę skierować swoje rozważania (np. Rozporządzenie nr 1042/2013 zmieniające rozporządzenie w odniesieniu do miejsca świadczenia usług²⁵). Charakter prawny rozporządzenia pozwala na łączenie swoim

²⁴ Rozporządzenie Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE.L.2011.77.1). Dnia 01.01.2015 r. akt ten zostanie uchylony przez Rozporządzenie Rady (UE) NR 967/2012 z dnia 09.10.2012 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do procedur szczególnych dotyczących podatników niemających siedziby, którzy świadczą usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze lub usługi elektroniczne na rzecz osób niebędących podatnikami (Dz.U.UE.L.2012.290.1).

²⁵ Rozporządzenie Wykonawcze Rady UE nr 1042/2013 zmieniające rozporządzenie z dnia 07.10.2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze UE nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U.UE.284.1.).

zakresem postępowań z różnych gałęzi prawa (postępowanie administracyjne, cywilne, podatkowe – art. 2 ust. 1 Rozporządzenia ustanawiające europejskie postępowanie w sprawie drobnych roszczeń²⁶).

Rozporządzenie Rady w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich²⁷ dotyczy kwestii kontroli przedsiębiorcy w zakresie prawidłowości rozdysponowania środków unijnych. W ustawodawstwie polskim jest to art. 2 ust. 1 pkt. 6 i 7 ustawy o kontroli skarbowej²⁸.

6. PODSUMOWANIE

Analizując wpływ dyrektyw na podatek od wartości dodanej, należy postawić tezę, iż ustawodawca europejski dopracował pod względem legislacyjnym ten rodzaj aktu normatywnego Unii Europejskiej. Wydają się tutaj w pełni mieć zastosowanie zasady proporcjonalności i równowagi kompetencyjnej. Dyrektywa określa strukturę podatku od wartości dodanej w sposób precyzyjny, lecz nie powodujący nadmiernej ingerencji w prawo państwa członkowskiego. Modyfikowanie poprzednich dyrektyw i ustanawianie nowych ma na celu zmienianie (ulepszanie) europejskiego prawa podatkowego, które ma być zawsze aktualne i stosowne do obowiązujących nurtów w wymianie gospodarczej. Jednocześnie należy przyznać bezpośredniej skuteczności

²⁶ Rozporządzenie WE nr 861/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 lipca 2007 r. ustanawiające europejskie postępowanie w sprawie drobnych roszczeń (Dz.U.UE.L.2007.199.1).

²⁷ Rozporządzenie Rady z 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U.UE. 23.12.1995). Podobną materię reguluje Rozporządzenie z dnia 11 listopada 1996 r. w sprawie kontroli na miejscu oraz inspekcji przeprowadzanych przez Komisję w celu ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich przed nadużyciami finansowymi i innymi nieprawidłowościami (Dz. U.UE.L1996.292.2).

²⁸ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214). W odniesieniu do kontroli sposobu wydatkowania środków unijnych jako podstawa prawna może być zastosowana także ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 672.).

Rozporządzenia możliwość wpływu na interesy obywateli, których akty prawa krajowego mogą wyrządzić „krzywdę legislacyjną” (tj. podatnik zostaje obciążony nieproporcjonalnym ciężarem fiskalnym, który spotęgowany jest przez nieprecyzyjne prawa pozwalające na stosowanie rozszerzającej wykładni operatywnej). W odniesieniu do podatku dochodowego należy uznać aktualność modelu „niewidzialnej stopy”²⁹, według którego społeczność gromadzi się w miejscach, które zapewniają im opodatkowanie na poziomie pożądanym przez podatników. Dlatego też obywatele Unii Europejskiej będą gromadzić się w miejscach, w których podatki i inne należności publicznoprawne są na najniższym poziomie, mimo iż kraje stosujące preferencyjne stawki podatku dochodowego (np. Rumunia, Grecja) nie gwarantują najkorzystniejszych warunków do życia.

THE IMPACT OF EUROPEAN UNION DIRECTIVES AND REGULATIONS
ON POLISH TAX LAW

Summary

The subject of this article are the methods used to align Polish tax regulations with EU law and the level of alignment achieved. The author examines aspects of tax law to discuss the procedures EU member states use to issue and apply EU regulations and directives and the influence of EU legislation on the jurisdictional practice of the Polish administrative courts.

Słowa kluczowe: harmonizacja, europejskie prawo podatkowe, podatek dochodowy

Keywords: harmonisation, European tax law, income tax

²⁹ CH. TIEBOUT, *A Pure Theory of Local Expenditures*, «*Journal of Political Economy*» 64.5/1956, s. 416-424.