

POLSKIE PRAWO PODATKOWE A PRAWO UNIJNE

Katalog rozbieżności

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Zalański

ZAGADNIENIA PODATKOWE

POLSKIE PRAWO PODATKOWE A PRAWO UNIJNE

Katalog rozbieżności

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Zalasiński

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 października 2015 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Małecki

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne

Bartosz Stanisławski

Łamanie

JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumiel, Krzysztof Drzewiecki

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9304-1

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp (<i>Bogumił Brzeziński</i>)	15

I. Część ogólna

<i>Agnieszka Tałasiewicz, Michał Goj</i> Dziesięć lat uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej z perspektywy doradcy podatkowego	21
<i>Adam Bącal, Dagmara Dominik-Ogińska</i> Polski sędzia administracyjny – refleksje poakcesyjne	28
<i>Tomasz Michalik</i> VAT – stan nieustającej rewolucji	34
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> Naruszenie klauzuli <i>stand-still</i>	39
<i>Roman Wiatrowski</i> Stosowanie przez sądy administracyjne zakazu nadużycia prawa podatkowego	41
<i>Małgorzata Militz</i> Dobra wiara w VAT – stosowanie reguł wskazanych przez Trybunał Sprawiedliwości w krajowej praktyce	46
<i>Izabela Andrzejewska-Czernek</i> Wykładnia prawa podatkowego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	51

II. VAT

<i>Dagmara Dominik-Ogińska, Jerzy Martini</i> VAT – proces dostosowania prawa krajowego do prawa unijnego	61
<i>Marta Ignasiak</i> Zorganizowana część przedsiębiorstwa	77
<i>Roman Namysłowski</i> Dywidenda rzeczowa	81
<i>Marta Ignasiak</i> Użycie określenia „osobisty”, a nie „prywatny” w art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.	84
<i>Zbigniew Liptak, Tomasz Wagner</i> Kwalifikacja sprzedaży udziałów we współwłasności nieruchomości do celów opodatkowania VAT	86
<i>Adam Bartosiewicz</i> Niedoskonałości definicji podatnika	90
<i>Adam Bartosiewicz</i> Podmioty prawa publicznego jako podatnicy VAT – polska praktyka a regulacje unijne	94
<i>Małgorzata Sęk</i> Ustanowienie komorników i administracyjnych organów egzekucyjnych płatnikami VAT od egzekucyjnej dostawy towarów	98
<i>Artur Nowak, Jan Czerwiński</i> Obowiązek podatkowy w przypadku usług ciągłych świadczonych przez okres dłuższy niż rok	102
<i>Artur Nowak, Jan Czerwiński</i> Możliwość skorygowania kwoty podatku należnego bez posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę	105
<i>Adam Bartosiewicz</i> Moment ujęcia korekty „podatku” w przypadku czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających podatkowi – praktyka polskich organów podatkowych a przepisy unijne	109
<i>Adam Bartosiewicz</i> Definicja pierwszego zasiedlenia, czyli jak nie korzystać z marginesu implementacyjnego	113

<i>Małgorzata Sęk</i> Zwolnienie z prawem do odliczenia nieodpłatnego przekazania produktów spożywczych na rzecz organizacji pożytku publicznego z przeznaczeniem na cele charytatywne	118
<i>Ewa Michna</i> Zawody medyczne – problemy z właściwą definicją	121
<i>Jerzy Martini</i> Zwolnienie z VAT dla niezależnej grupy osób	125
<i>Tomasz Michalik</i> Wybrane przykłady nieprawidłowej implementacji regulacji dyrektywy 2006/112/WE w części dotyczącej tzw. zwolnień przedmiotowych z VAT	130
<i>Marta Ignasiak</i> Usługi komplementarne do usług finansowych a zwolnienie z VAT przewidziane w art. 43 ust. 13 u.p.t.u.	136
<i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> Wyłączenie ze zwolnienia usług zarządzania innymi niż papiery wartościowe zbywalnymi instrumentami finansowymi	141
<i>Roman Namysłowski</i> SMS-y charytatywne	144
<i>Małgorzata Sęk</i> Objęcie stawką obniżoną VAT dostawy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej	147
<i>Małgorzata Sęk</i> Rozszerzenie zakresu zastosowania stawki obniżonej VAT przewidzianej dla dostawy sprzętu medycznego i produktów farmaceutycznych	149
<i>Roman Namysłowski</i> Nieuprawnione stosowanie stawek podstawowych do towarów spożywczych	153
<i>Małgorzata Militz</i> Stawka VAT 0% dla wewnątrzspółnotowej dostawy towarów tylko wówczas, gdy wywóz towaru jest dokonywany przez dostawcę?	156
<i>Jowita Pustuł</i> Stawka VAT przy dostawie środków transportu lotniczego, części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego	160

Małgorzata Sęk

Objęcie stawką VAT 0% dostawy sprzętu komputerowego dla placówek oświatowych oraz dla organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym 163

Zbigniew Liptak, Lesław Mazur

VAT neutralny dla przedsiębiorców? Tak, ale nie dla wszystkich 166

Marta Ignasiak

Okres rozliczeniowy dla faktur otrzymanych z opóźnieniem 171

Marta Ignasiak

Rozliczenie VAT naliczonego w związku ze świadczeniem zwolnionych z VAT usług komplementarnych do usług finansowych 174

Adam Bartosiewicz

Ograniczenie terminu korekty podatku naliczonego a zasada równoważności 178

Artur Nowak, Jan Czerwiński

Wydatki eksploatacyjne związane wyłącznie z działalnością gospodarczą podatnika dotyczące pojazdów samochodowych wykorzystywanych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych 184

Roman Wiatrowski

Zasady obniżania podstawy opodatkowania w przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności 188

Roman Namysłowski

Proporcjonalne odliczenie podatku naliczonego z tytułu czynności będących poza zakresem VAT 192

Małgorzata Militz

Naruszenie zasady proporcjonalności prawa unijnego w zakresie określenia warunków zwrotu nadwyżki w „przyspieszonym” terminie 197

Ewa Michna

Wykreślenie podatnika VAT (UE) z rejestru – problemy proceduralne 201

Ewa Michna

Wymiar VAT w trybie art. 108 u.p.t.u. – problemy z ustalaniem podatku należnego i odliczaniem podatku naliczonego 205

Roman Wiatrowski

Zagrożenia i korzyści wynikające z ewentualnego wprowadzenia do prawa krajowego instytucji grupy podatkowej VAT 209

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Nadużycie prawa w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w sprawach z zakresu VAT a możliwość przeciwdziałania „nadużyciom” przez sądy krajowe 213

Dagmara Dominik-Ogińska

Artykuł 74 o.p. i zwrot VAT 216

III. Akcyza

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Akcyza – historia harmonizacji i proces dostosowywania prawa krajowego do prawa unijnego 223

Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski

Używanie skażonego alkoholu do produkcji. Wybrane problemy interpretacji przepisów ustanawiających zwolnienia alkoholu z podatku akcyzowego 236

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Sprzeczne z art. 110 TFUE opodatkowanie samochodów osobowych 238

Tomasz Leszczewski, Artur Nowak

Definicja producenta wyrobów tytoniowych 242

Magdalena Chmielewska-Cholewa, Zbigniew Liptak

Przesłanki zastosowania wybranych zwolnień w podatku akcyzowym a ograniczenia swobód traktatowych 245

Zbigniew Liptak, Lesław Mazur

Akcyza od olejów smarowych – spór z ponaddziesięcioletnią tradycją 249

Dominik Mączyński

Podatek od wydobycia gazu ziemnego i ropy naftowej w świetle prawa podatkowego Unii Europejskiej 254

Artur Nowak, Jan Czerwiński

Zwolnienie z akcyzy importu napojów alkoholowych używanych do produkcji produktów leczniczych 257

Piotr Pietrasz

Problem dostosowania art. 89 u.p.a. do art. 5 dyrektywy 2003/96/WE 261

Krzysztof Rutkowski

Wątpliwości dotyczące zgodności konstrukcji opłaty paliwowej z prawem UE 265

Krzysztof Rutkowski

Przesłanki zwolnienia z akcyzy strat wyrobów akcyzowych a prawo Unii Europejskiej 272

IV. Podatki dochodowe

Adam Zalasinski

**Wpływ prawa UE na polskie podatki dochodowe – uwagi z perspektywy
10 lat członkostwa Polski w Unii**279

Hanna Filipczyk, Adam Zalasinski

Podatek dochodowy od osób prawnych285

Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Morawski, Adam Zalasinski

Podatek dochodowy od osób fizycznych332

V. Pozostałe podatki

Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Morawski, Adam Zalasinski

Podatek od spadków i darowizn353

Agnieszka Olesińska, Adam Zalasinski

**Podatek od czynności cywilnoprawnych – polski aspekt harmonizacji podatków
pośrednich od gromadzenia kapitału**360

O autorach383

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- ósma dyrektywa – ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz. Urz. WE L 331 z 27.12.1979, s. 11, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 79)
- pierwsza dyrektywa – pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3)
- Porozumienie EOG – Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym (Dz. Urz. WE L 1 z 3.01.1994, s. 3, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 11, t. 52, s. 3)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)

TEWEA	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Energii Atomowej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 327 z 26.10.2012, s. 1)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47, z późn. zm.)
Traktat EWG	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (nieopublikowany)
Traktat z Lizbony	– Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007, s. 1, z późn. zm.)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13, z późn. zm.)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626 z późn. zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 86 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	– ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)

Czasopisma, publikatory

AUW	– Acta Universitatis Wratislaviensis
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz. Urz. UE/WE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej / Wspólnot Europejskich
ECTR	– EC Tax Review
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
FK	– Finanse Komunalne
Jur. Pod.	– Jurysdykcja Podatkowa
K.Pr.Pod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych

OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	– Państwo i Prawo
PiŻ	– Prawo i Życie
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Prz. Leg.	– Przegląd Legislacyjny
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

CCCTB	– <i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i> (wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych)
CFC	– <i>Controlled Foreign Corporation</i> (zagraniczna spółka kontrolowana)
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
ETPCz	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
IKE	– indywidualne konto emerytalne
NGO	– niezależna grupa osób
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
SR	– Sąd Rejonowy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS, TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Od wejścia Polski do Unii Europejskiej minęło już 10 lat. W tym czasie krajowe prawo podatkowe było sukcesywnie dostosowywane do wymogów stawianych przez prawo unijne. Szczególnie szerokie, daleko idące zmiany dotyczyły podatków pośrednich, uznawanych, nie bez powodu, za najbliższe stosunkom gospodarczym. Idea wspólnego rynku, niezależnie od postępów integracji w innych dziedzinach życia społecznego, pozostaje jak dotąd głównym czynnikiem spajającym państwa Unii Europejskiej. Stąd też „rynkowy” charakter podatku od wartości dodanej oraz akcyz uczynił te podatki najbardziej podatnymi na zabiegi harmonizacyjne, prowadzone za pomocą środków będących w dyspozycji organów Unii Europejskiej. W pierwszej kolejności chodzi tu o dyrektywy unijne oraz w mniejszym zakresie – rozporządzenia, a w drugiej – o przepisy traktatowe, zwłaszcza te, które ustanawiają i promują wolności gospodarcze¹.

Pojęcie harmonizacji podatków bywa różnie rozumiane. Nierzadko pojmuje się je jako osiągnięcie zgodności (niesprzeczności) przepisów krajowych z przepisami unijnymi, w sytuacji gdy te drugie mają status wzorca dla przepisów krajowych. Wydaje się, że jest to pogląd nieuzasadniony. Jeżeli celem Unii Europejskiej jest (m.in.) istnienie wspólnego rynku, tj. przestrzeni gospodarczej, na której europejscy przedsiębiorcy będą podejmować decyzje gospodarcze na podstawie sygnałów rynkowych, a nie np. opierając się na systemie zachęt lub przeszkód (utrudnień) podatkowych czy administracyjnych, to w związku z faktem dalszego istnienia krajowych systemów podatkowych wymogiem *sine qua non* jest swoista neutralizacja tych ostatnich.

Oznacza to takie ukształtowanie krajowych systemów podatkowych, by występujące między nimi różnice nie tworzyły bodźców (ani pozytywnych, ani też negatywnych) dla przedsiębiorców, które „głuszyłyby” bodźce czysto rynkowe. O harmonizacji podatków można więc mówić wtedy, gdy taki stan zostanie osiągnięty. Tak więc harmonizacja wyraża się w specyficznej relacji funkcjonalnej krajowych systemów podatkowych. Wydaje się, że najłatwiej ją osiągnąć w drodze upodobniania konstrukcji podatków w poszczególnych krajach Unii Europejskiej, ale – przynajmniej teoretycznie – nie musi to być jedyna droga do celu.

Reasumując, trzeba stwierdzić, że harmonizacja całkowita lub częściowa, a także stan, w którym brak harmonizacji, to relacje „w poziomie”, na płaszczyźnie krajowych systemów podatkowych i kształtu, jaki one aktualnie mają. Natomiast relacje między przepisami unijnymi dotyczącymi opodatkowania a odpowiednimi przepisami krajo-

¹ Zob. A. Zalasinski, *Zakaz dyskryminacji w sferze podatków bezpośrednich w prawie podatkowym Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2006. Zob. też *Unijne prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, ODDK Gdańsk (w druku).

wymi można oceniać wyłącznie w kontekście zgodności lub niezgodności tych drugich z tymi pierwszymi – a nie harmonizacji czy też braku zharmonizowania.

Zupełnie inną kwestią jest to, że przepisy unijne są narzędziem oddziaływania na przepisy krajowe w celu osiągnięcia harmonii między krajowymi systemami podatkowymi. To możliwie wysoki stopień zgodności przepisów krajowych z unijnymi ma zapewnić harmonię systemów podatkowych 28 państw – członków Unii Europejskiej.

Osiągnięcie stanu harmonii – w unijnym tego słowa znaczeniu – systemów podatkowych tylko teoretycznie byłoby możliwe bez ingerencji prawodawcy unijnego. Co prawda na świecie można obserwować proces konwergencji systemów podatkowych, ale zbliżanie czy upodobnianie się konstrukcji prawnych dotyczy najczęściej instytucji z zakresu szeroko rozumianej techniki podatkowej; upodobnianie się zasad ustalania podstawy opodatkowania czy poziomu stawek podatkowych – jeśli następuje – dokonuje się znacznie wolniej. Przyczyny tego stanu rzeczy mogą być różne – od ukształtowanej historycznie tradycji, przez bieżące względy gospodarcze, po uwarunkowania polityczne. Stąd też, jak można sądzić, nie ma co liczyć na osiągnięcie w dającym się przewidzieć czasie stanu harmonii systemów podatkowych w sposób samoistny, gdy byłoby to rezultatem naturalnych procesów konwergencji systemów podatkowych. Pozostaje wobec tego korzystanie z metody innej, dosyć dobrze już sprawdzonej – formułowania zasad prowadzących do harmonizacji systemów krajowych w aktach normatywnych prawa unijnego. Jest to metoda względnie skuteczna, chociaż możliwość posługiwania się nią jest ograniczona – zwłaszcza współcześnie – względami politycznymi. Przykładem wpływu takiego obstrukcyjnego klimatu w Unii Europejskiej są losy rozmaitych inicjatyw mających na celu harmonizację systemów podatkowych w zakresie opodatkowania bezpośredniego; na naszych oczach toczą się na jałowym raczej biegu prace nad dyrektywą o wspólnej skonsolidowanej korporacyjnej podstawie opodatkowania (CCCTB).

Wdrażanie wspólnotowych dyrektyw z jednej strony, a z drugiej – utrzymanie w ryzach traktatowych ustawodawstwa krajowego nie przebiega bez zakłóceń. Nie podejmując w tym miejscu ryzyka ogólnej oceny tego procesu i skali występujących tu niedociągnięć, trzeba podkreślić, że problematyka ścierania się dwóch systemów prawa, tj. prawa krajowego oraz unijnego jest interesująca zarówno z naukowego, jak i z praktycznego punktu widzenia. Przyjmując wskazane wcześniej założenie co do relacji między prawem unijnym a prawem krajowym (zgodność/niezgodność), uznano, że celem tego opracowania jest identyfikacja – w poszczególnych opracowaniach cząstkowych – tych sytuacji, w których istnieje współcześnie bardziej lub (niekiedy) mniej uzasadnione przekonanie o niezgodności prawa krajowego z prawem unijnym.

Podstawowym zadaniem autorów było przedstawienie w sposób syntetyczny procesów dostosowywania polskiego prawa podatkowego do prawa unijnego, jakie miały miejsce w pierwszym dziesięcioleciu uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej i – na tym tle – pokazanie aktualnego stanu dostosowania. To pierwsze może być interesujące dla czytelników studiujących prawo podatkowe oraz poszukujących ogólnych prawidłowości pojawiających się na styku różnych systemów prawa. To drugie – jak się wydaje – zainteresuje w większym stopniu czytelników bardziej zaawansowanych w posługiwaniu się wiedzą prawniczą w praktyce podatkowej.

Analiza aktualnego stanu dostosowania polskiego prawa podatkowego do prawa unijnego z natury rzeczy musi się koncentrować na obrazie odwróconym (negatywo-

wym); poszukiwania autorów idą więc w kierunku identyfikacji i diagnozowania tych elementów polskiego prawa podatkowego, które w świetle dostępnej wiedzy nie są zgodne z prawem unijnym. Wymaga to dokonania wykładni prawa unijnego, a następnie prawa krajowego. Nie jest to zadanie łatwe, gdyż swoiste problemy stwarza zarówno wykładnia prawa krajowego², szczególnie w obszarach powiązanych z prawem unijnym³, a chyba jeszcze większe – wykładnia prawa unijnego, zwłaszcza ta prowadzona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴.

W konsekwencji można mówić o różnych poziomach stwierdzonej niezgodności prawa polskiego i prawa unijnego. Po pierwsze, niezgodność może być stwierdzona – parafrazując Ch. Perelmana – przez krajowe audytorium prawnicze (*communis opinio doctorum*) – w sytuacji gdy pogląd o zaistniałej niezgodności wyrażają autorytety prawnicze. Po drugie, taką niezgodność stwierdzić mogą – dokonując wykładni operatywnej – krajowe sądy podatkowe. Po trzecie, niezgodność może stwierdzić TS, w szczególności wydając orzeczenie prejudycjalne w konsekwencji wystąpienia doń sądu krajowego z pytaniem prejudycjalnym. Co prawda TS nie ma kompetencji do dokonywania wykładni prawa krajowego, ale ponieważ interpretuje przepis prawa unijnego w kontekście przepisu krajowego określonej treści, to *nolens volens* taka ocena przepisu krajowego ma w rzeczywistości miejsce.

Wspomniane poziomy ustalania zgodności/niezgodności w omawianym zakresie nie tworzą rzecz jasna jakiegoś algorytmu, niemniej jednak zazwyczaj jest tak, że to wątpliwości podatnika czy też jego pełnomocników rozważane są przez sąd krajowy, a ten, rozstrzygając sprawę, albo kieruje się istniejącym orzecznictwem TS, albo też uznając wątpliwości podatnika za zasadne, występuje z pytaniem prejudycjalnym do tego Trybunału.

Książka wyraża poglądy uznanych specjalistów z zakresu prawa podatkowego, wskazujących na istniejące ich zdaniem obszary niezgodności polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym. Ich opinie mogą być pożyteczne zarówno dla bieżącej praktyki stosowania prawa podatkowego, jak i – można mieć nadzieję – dla polskiego prawodawcy.

Bogumił Brzeziński

² Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.

³ Zob. D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.

⁴ Zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.

I

CZĘŚĆ OGÓLNA

Agnieszka Tałasiewicz, Michał Goj

DZIESIĘĆ LAT UCZESTNICTWA POLSKI W UNII EUROPEJSKIEJ Z PERSPEKTYWY DORADCY PODATKOWEGO

Do tego, że trudno porównywać Polskę w 2015 r. do Polski sprzed akcesji do Unii Europejskiej, nie trzeba specjalnie nikogo przekonywać. Zmiany, które dokonały się w tym czasie w świecie podatków oraz doradztwa podatkowego, są olbrzymie. Dyrektywy, rozporządzenia unijne czy zasady stosowania prawa Unii Europejskiej w krajowym porządku prawnym są dzisiaj wręcz abecadłem zarówno dla środowisk doradców podatkowych, jak i dla organów podatkowych, a coraz częściej dla samych podatników. Taki stan był trudny do wyobrażenia, zanim Polska stała się członkiem Unii. Droga od czasów sprzed akcesji do dzisiejszego stanu rzeczy była jednak dość długa i przyniosła wiele doświadczeń, którymi warto się podzielić.

Na wstępie wypada jednak poczynić zastrzeżenie, że w przypadku osób, które zajmują się podatkami, a już na pewno w przypadku doradców podatkowych, cezurą, od której należy datować nową rzeczywistość, nie jest z pewnością data 1 maja 2004 r. Oczywiście 1 maja 2004 r. wiązał się z wejściem w życie licznych regulacji dostosowujących (w założeniu ostatecznie) obowiązujące w Polsce prawo do prawa stanowionego we Wspólnocie Europejskiej. Nie czekano jednak na tę rewolucję z założonymi rękami.

W myśleniu o zmianach i w samym przeprowadzaniu zmian na pierwszy ogień poszły podatki związane z obrotem gospodarczym, czyli VAT i akcyza – jako podatki w największym stopniu obecne w realiach biznesowych i w związku z tym najbardziej wymagające harmonizacji w państwach Unii. Większe znaczenie niż skatalogowanie przepisów (np. o miejscu świadczenia usług, momencie powstania obowiązku podatkowego itp.) czy wprowadzenie nowego kodeksu celnego (unijnego, a nie krajowego) miało to, że zmieniała się sama filozofia VAT.

W czasach, gdy polski świat podatkowy emocjonowały sprawy Optimusa czy też JTT, trudno było uwierzyć, że pozycja podatnika może być silniejsza, że może on powoływać się na prawo nieuwzględnione przez polskiego ustawodawcę oraz że na straży jego uprawnień mogą stać takie instytucje jak Komisja Europejska czy Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Orzecznictwo Trybunału było w tym okresie dużo korzystniejsze dla podatników niż to, co proponował polski aparat podatkowy. Mimo że wielu doradców z wiarą podchodziło do przemian, licząc, że unijny „duch VAT-owski” się przyjmie, to dla osób ukształtowanych w polskim systemie podatku od towarów i usług, bardzo sformalizowanym, konserwatywnym, rozwiązującym wiele spraw na niekorzyść podat-

ników, odwołanie się do orzecznictwa podatkowego promującego zasadę neutralności VAT, zakładającego w sposób fundamentalny, że podatnikowi nie można odmawiać prawa do odliczenia, jeśli nie ma ku temu ważnego powodu, opartego na prawie kształtowanym na podstawie orzeczeń Trybunału (zachodzi tu podobieństwo do prawa precedensu), było rewolucją. Nie chodzi o rewolucję tylko w brzmieniu przepisów, ale także mentalną – w ich interpretowaniu.

Podstawą umacniania się przekonania, że ta droga myślenia jest właściwa, były orzeczenia sądów administracyjnych wydawane jeszcze przed akcesją Polski do Unii Europejskiej. W wyroku z dnia 12 lutego 2001 r., V SA 305/00, LEX nr 51327, NSA stwierdził przecież: „Wadliwy jest pogląd organów administracji oparty na założeniu, iż skoro Polska nie jest jeszcze formalnie członkiem Unii Europejskiej, to prawo europejskie i praktyka jego stosowania (*acquis communautaire*) jest w Polsce prawnie nie relewantne. Przeciwnie, jeśli w zakresie interpretacji na tle jakiejś dziedziny prawa, objętej prawem wspólnotowym pojawi się w praktyce polskiej rozbieżność z interpretacją stosowaną w ramach wspólnot europejskich, to w braku wyraźnie odmiennej wskazówki interpretacyjnej rozbieżność ta powinna skutkować przyjęciem interpretacji właściwej w ramach prawa wspólnotowego”. Ta myśl, wyrażona na gruncie prawa celnego, była powtarzana także w sprawach dotyczących VAT, jak choćby w wyroku składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 44.

Interesujące może być to, że swoiste zachłyśnięcie się prawem unijnym prowadziło do rozstrzygnięć polegających na bezpośrednim stosowaniu prawa Unii Europejskiej (nawet wbrew jasnym regulacjom prawa krajowego) do spraw dotyczących okresu, w którym Polskę z Europą wiązał jedynie Układ Stowarzyszeniowy. Zapędy te studziły zarówno NSA¹, jak i TS, np. w postanowieniu dotyczącym Ceramiki Paradyż z dnia 6 marca 2007 r., C-168/06, EU:C:2007:139 (na marginesie, trzeba dodać, że do dziś nie jest jasne, czy Trybunał właściwie zrozumiał skierowane do niego pytanie, które dotyczyło co prawda sankcji nałożonej na podatnika za błędne rozliczenie podatku sprzed akcesji, ale już pod rządami ustawy implementującej postanowienia szóstej dyrektywy).

Drugim elementem przygotowania do nowej rzeczywistości, równie istotnym jak przyswojenie sobie prowspólnotowej filozofii prawa dotyczącego podatków, było przygotowanie organizacyjne i proceduralne – zarówno przez państwo, jak i przez podatników. Wymagało tego wejście w życie w jednym momencie całego zestawu przepisów, które wprowadzały m.in. instytucje nieznane dotychczas polskiemu prawu, np. takie jak transakcje wewnątrzwspólnotowe, które nie przystawały do rozliczeń opartych na sprzedaży krajowej, eksporcie i imporcie. Obok znanych już reżimów podatkowych dla transakcji krajowych i zagranicznych pojawiły się nowe, takie jak wewnątrzwspólnotowa dostawa i nabycie towarów, a także wewnętrzne, unijne numery identyfikacyjne. Towarzyszyło temu wejście nowych przepisów celnych (unijny kodeks celny), pojawienie się zupełnie nowych instytucji, np. Intrastat czy informacja podsumowująca, a także zupełnie nowych obowiązków sprawozdawczych. Do tego pojawiły się konstrukcje, które wcześniej w Polsce nie były znane, np. 5–10-letnia korekta podatku naliczonego przy zmianie przeznaczenia środków trwałych, i to wszystko niemal z dnia na dzień.

¹ Przykładowo wyroki NSA z dnia 15 października 2004 r., FSK 621/04, LEX nr 164059, czy z dnia 22 grudnia 2004 r., FSK 779/04, LEX nr 799305.

Naturalnie pojawiały się w związku z tym pytania, czy systemy informatyczne podatników są na to przygotowane, czy system informatyczny wygeneruje informację podsumowującą, czy procedury będą gotowe do wygenerowania Intrastat, jakiego rodzaju rozbieżności i błędy mogą się pojawić, jakie będą ich skutki itp.

To wszystko wymagało czegoś absolutnie bezprecedensowego – przygotowania o charakterze organizacyjno-proceduralnym w takiej skali nie miały miejsca ani wcześniej, ani później. Trzeba było w jednym momencie przestawić wszystkie systemy informatyczne, procesy i procedury funkcjonujące w firmach – po to, żeby dostosować się do zmiany, jakiej w XXI w. nie było i raczej już nie będzie. Był to też niezwykle moment dla doradców podatkowych, którzy mogli wykazać się swoją wiedzą i umiejętnościami, proponując podatnikom adekwatne do ich potrzeb rozwiązania organizacyjne i prawne. Był to czas, kiedy do zadań doradcy podatkowego należało nie tylko określenie skutków podatkowych, lecz także zaprojektowanie procedur pomagających je uchwycić czy wręcz przemodelowanie działalności klientów w taki sposób, aby odpowiadała ona wymogom rynku kształtowanego przez podatkowe regulacje unijne. Przygotowanie do wejścia do UE było rodzajem doradztwa biznesowego w obszarze podatków, bo wówczas nie o samą interpretację przepisów podatkowych chodziło.

W cieniu zmian w VAT dokonano nowelizacji podatku od czynności cywilnoprawnych w zakresie, w jakim pobierany jest on od umowy spółki i zmiany takiej umowy. Co ciekawe, skala kontrowersji wokół tej implementacji w zestawieniu ze stosunkowo niewielkim znaczeniem tego podatku pokazuje, jak słabo ustawodawca poradził sobie z tym zadaniem. Dopiero w dalszej kolejności zajęto się nowelizacją podatków dochodowych (od stycznia 2005 r., a częściowo od lipca 2005 r.). Tutaj ciekawostką była swoista pułapka zastawiona na mniej doświadczonych doradców podatkowych, polegająca na równoczesnym wprowadzeniu do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zwolnień w art. 22 ust. 4 oraz art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. i ich modyfikacji w ustawie zmieniającej przedmiotową ustawę (bez wprowadzania zmian do tekstu podstawowego aktu prawnego). Każdy, kto po 1 lipca 2005 r. analizował ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, mógł być przekonany, że wypłata odsetek czy wnoszenie opłat licencyjnych do spółki dominującej przez spółkę zależną korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie wspomnianego art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. Problem polegał na tym, że owo zwolnienie było modyfikowane przez art. 6 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 254, poz. 2533), który – wbrew brzmieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – przewidywał opodatkowanie „zwolnionych” dochodów w okresie od 1 lipca 2005 r. do 30 czerwca 2013 r. Ów przepis przejściowy umieszczony był dodatkowo w innej ustawie niż ta, która po raz pierwszy wprowadzała zwolnienie wyrażone w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p.² Doszło do tego, że niektóre zbiory prawa zawierały specjalne ostrzeżenie o odroczeniu obowiązywania przepisu ustawy do 1 lipca 2013 r. Regulacje w tym zakresie trudno określać jako zgodne ze standardami poprawnej legislacji.

Interesujące może być to, że w ostatnim dziesięcioleciu nastąpiły nie tylko intensywne procesy tworzenia nowego prawa, lecz także „poprawianie” tego nowego prze-

² To wprowadzone zostało ustawą z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 93, poz. 894).

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

„Ogromną zaletą recenzowanej pracy jest to, iż jej Autorzy nie tylko wskazali i uzasadnili jakie i dlaczego konkretne instytucje polskiego prawa podatkowego są niezgodne z prawem unijnym, ale zaproponowali także określone procedury naprawcze. Praca ta winna być przedmiotem uważnej lektury nie tylko osób zajmujących się tworzeniem prawa w Polsce, ale i szerokiego grona podmiotów stosujących prawo podatkowe (...).

Dotychczas na polskim rynku wydawniczym brakowało tak szerokiego, kompleksowego i stojącego na tak bardzo wysokim poziomie merytorycznym opracowania. Recenzowana praca napisana została przez najwybitniejszych polskich znawców polskiego i unijnego prawa podatkowego (sędziów NSA i WSA, doradców podatkowych, radców prawnych i pracowników naukowych) znanych czytelnikom już ze swych znakomitych publikacji”

Prof. dr hab. Jerzy Małecki, sędzia NSA – senior

„Podstawowym zadaniem autorów książki było przedstawienie w sposób syntetyczny procesów dostosowywania polskiego prawa podatkowego do prawa unijnego, jakie miały miejsce w pierwszym dziesięcioleciu uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej (...).

Analiza aktualnego stanu dostosowania polskiego prawa podatkowego do prawa unijnego z natury rzeczy koncentrować musi się na obrazie odwróconym (negatywowym); poszukiwania autorów idą więc w kierunku identyfikacji i diagnozowania tych elementów polskiego prawa podatkowego, które w świetle dostępnej wiedzy nie są zgodne z prawem unijnym”

Ze wstępu prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego

W publikacji omówiono zagadnienia z zakresu: VAT, akcyzy, podatków dochodowych, podatku od czynności cywilnoprawnych i podatku od spadków i darowizn. Wskazano m.in. problemy takie jak:

- klauzula *stand still*,
- dywidenda rzeczowa,
- komornicy jako płatnicy VAT,
- usługi ciągłe,
- zawody medyczne,
- towary spożywcze,
- zwolnienia alkoholu z akcyzy,
- opłata paliwowa.

Książka jest przeznaczona dla praktyków: profesjonalnych pełnomocników (doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów), sędziów oraz pracowników organów podatkowych. Zainteresuje także teoretyków prawa podatkowego. Będzie przydatna również osobom przygotowującym się do egzaminów na doradcę podatkowego i studentom prawa.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

