

TERMINOLOGIA PODATKOWA A PRAWIDŁOWOŚĆ IMPLEMENTACJI DYREKTYW UNIJNYCH W POLSCE

Joanna Koronkiewicz

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

KPMG

cutting through complexity

TERMINOLOGIA PODATKOWA A PRAWIDŁOWOŚĆ IMPLEMENTACJI DYREKTYW UNIJNYCH W POLSCE

Joanna Koronkiewicz

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

Stan prawny na 10 czerwca 2015 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Małgorzata Nowak

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

.....
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.
.....



SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer SA, 2015

© Copyright na pozostałe kraje świata Joanna Koronkiewicz

ISBN 978-83-264-8318-9

ISSN 1897-4392

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 / 9

Wstęp / 13

Rozdział 1

Stanowienie prawa unijnego ze szczególnym uwzględnieniem problemów terminologicznych / 23

- 1.1. Wprowadzenie / 23
- 1.2. Dyrektywa jako akt prawa unijnego oraz wymogi i sposoby jej implementacji do porządku krajowego / 24
- 1.3. Wybrane zasady stanowienia prawa unijnego / 31
 - 1.3.1. Uwagi ogólne / 31
 - 1.3.2. Zasada wielojęzykowości / 34
 - 1.3.3. Zasady pomocniczości i proporcjonalności / 44
 - 1.3.4. Zasada harmonizacji / 46
- 1.4. Unijne zasady techniki prawodawczej / 49
- 1.5. Unijne działania w sprawie upraszczania prawa / 62
- 1.6. Podsumowanie / 66

Rozdział 2

Terminologia podatkowa dyrektyw unijnych w świetle analizy tekstu prawnego / 69

- 2.1. Wprowadzenie / 69
- 2.2. Pojęcia zdefiniowane przez prawodawcę unijnego / 70
 - 2.2.1. Uwagi ogólne / 70
 - 2.2.2. Pojęcia zdefiniowane mające swoje źródło w treści preambuł / 71
 - 2.2.2.1. Kategorie pojęć / 71
 - 2.2.2.2. Rodzaje definicji / 78

- 2.2.3. Pojęcia zdefiniowane niemające swojego źródła w treści preambuł / 87
- 2.3. Pojęcia niezdefiniowane przez prawodawcę unijnego / 94
 - 2.3.1. Pojęcia delegowane i częściowo delegowane / 94
 - 2.3.2. Pojęcia transparentne i inne pojęcia niezdefiniowane / 97
- 2.4. Kategorie pojęć używanych przez prawodawcę unijnego a problemy ich stosowania w prawie krajowym / 103
- 2.5. Dyrektywa jednoznaczności terminologicznej i dyrektywa konsekwencji terminologicznej wobec pojęć tożsamyh użytych w różnych unijnych dyrektywach / 107
- 2.6. Niespójność terminologiczna i błędy w różnych wersjach językowych dyrektyw unijnych / 110
 - 2.6.1. Niespójność terminologiczna formalna i materialna / 110
 - 2.6.2. Błędy w różnych wersjach językowych dyrektyw unijnych / 115
- 2.7. Podsumowanie / 120

Rozdział 3

Terminologia podatkowa dyrektyw unijnych w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej / 124

- 3.1. Wprowadzenie / 124
- 3.2. Zasady ogólne wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w kontekście zagadnień terminologicznych / 126
 - 3.2.1. Zasada skuteczności / 126
 - 3.2.2. Zasada jednolitej wykładni / 130
 - 3.2.3. Zasada wykładni uwzględniającej autonomiczność pojęć zdefiniowanych / 137
 - 3.2.4. Zasada wykładni uwzględniającej autonomiczność pojęć niezdefiniowanych / 140
- 3.3. Wytyczne dla prawodawcy krajowego w zakresie implementacji terminologii dyrektyw wynikające z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej / 152
- 3.4. Podsumowanie / 157

Rozdział 4

Terminologia polskich ustaw podatkowych a terminologia podatkowa dyrektyw unijnych w kontekście implementacji prawa unijnego / 161

- 4.1. Wprowadzenie / 161
- 4.2. Polskie a unijne zasady techniki prawodawczej w kontekście zagadnień terminologicznych / 162
- 4.3. Terminologia polskich ustaw podatkowych a terminologia dyrektyw unijnych w zakresie podatków pośrednich / 170
 - 4.3.1. Ustawa o podatku od towarów i usług / 170
 - 4.3.2. Ustawa o podatku akcyzowym / 186
 - 4.3.3. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych / 191
- 4.4. Terminologia polskich ustaw podatkowych a terminologia dyrektyw unijnych w zakresie podatków bezpośrednich / 195
 - 4.4.1. Technika implementacji dyrektyw unijnych w zakresie podatków bezpośrednich / 195
 - 4.4.2. Problem implementacji koncepcji międzynarodowego prawa podatkowego / 206
 - 4.4.3. Wnioski w zakresie podatków bezpośrednich / 213
- 4.5. Problem implementacji pojęcia unijnego do różnych ustaw podatkowych na przykładzie pojęcia „zorganizowana część przedsiębiorstwa” / 214
- 4.6. Podsumowanie / 222

Rozdział 5

Ocena prawidłowości implementacji podatkowych dyrektyw unijnych do prawa krajowego pod kątem terminologii / 225

- 5.1. Wprowadzenie / 225
- 5.2. Specyfika polskiej kultury prawnej i polskiego prawa podatkowego / 227
 - 5.2.1. Specyfika polskiej kultury prawnej / 227
 - 5.2.2. Specyfika polskiego prawa podatkowego / 233
 - 5.2.3. Wnioski dla procesów implementacji terminologicznej prawa unijnego w świetle specyfiki kultury prawnej oraz prawa podatkowego w Polsce / 240
- 5.3. Proces legislacyjny w Polsce a implementacja prawa unijnego ze szczególnym uwzględnieniem problemów terminologicznych / 242

- 5.3.1. Uwagi ogólne / **242**
- 5.3.2. „Zasady techniki prawodawczej” jako podstawowy zbiór dyrektyw w zakresie stanowienia prawa w Polsce a implementacja prawa unijnego / **242**
- 5.3.3. Inne polskie akty normatywne a implementacja prawa unijnego / **246**
- 5.3.4. Nienormatywne wytyczne i procedury a implementacja prawa unijnego / **259**
- 5.4. Podsumowanie / **265**

- Zakończenie / **269**
- Bibliografia / **285**
- KPMG / **307**

Wykaz skrótów

UE/WE	Unia Europejska/Wspólnota Europejska
TUE	Traktat o Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13) – wersja skonsolidowana
TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47) – wersja skonsolidowana
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
KE	Komisja Europejska
DGT KE	Dyrekcja Generalna ds. Tłumaczeń Komisji Europejskiej
TK	Trybunał Konstytucyjny
NSA/WSA	Naczelny Sąd Administracyjny/Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZTP	Zasady techniki prawodawczej – załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908)
dyrektywa VAT	dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.)
dyrektywa MR	dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 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. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34)
- dyrektywa o podatku kapitałowym** dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11)
- projekt dyrektywy PTF** Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wdrożenia wzmocnionej współpracy w dziedzinie podatku od transakcji finansowych [COM/2013/071 final – 2013/0045 (CNS) z dnia 14 lutego 2013 r.]
- dyrektywa o podatku akcyzowym** dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12 z późn. zm.)
- dyrektywa energetyczna** dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51 z późn. zm.)
- dyrektywa alkoholowa** dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21 z późn. zm.)
- dyrektywa tytoniowa** dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24)
- dyrektywa IR** 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. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49 z późn. zm.)
- dyrektywa SI** dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania oszczędności

	w postaci odsetek (Dz. Urz. UE L z dnia 26 czerwca 2003 r. nr 157, s. 38)
dyrektywa PS	dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8 z późn. zm.)
dyrektywa MA	dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1)
projekt dyrektywy CCCTB	Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM/2011/0121 wersja ostateczna – 2011/0058 (CNS) z dnia 16 marca 2011 r.]
Konstytucja RP	ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. i ze sprost.)
ordynacja podatkowa	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613)
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)
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.)
ustawa o VAT	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.)
PCC	podatek od czynności cywilnoprawnych
VAT	podatek od towarów i usług

Wstęp

Polska przystąpiła do Unii Europejskiej ponad 10 lat temu. Wstąpienie w szeregi państw członkowskich Unii Europejskiej skutkowało powstaniem w polskim porządku prawnym zjawiska multicentryczności systemów prawa, rozumianej jako współistnienie kilku ośrodków decyzyjnych stanowienia prawa i wyznaczania kierunków jego wykładni¹.

Na podstawie art. 2 Aktu akcesyjnego² dołączonego do Traktatu Akcesyjnego³ Polska jest związana od momentu akcesji dorobkiem prawnym UE (tzw. *acquis communautaire*) obejmującym postanowienia Traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje UE i Europejski Bank Centralny przed dniem przystąpienia. Kolejne artykuły Aktu akcesji doprecyzowują zakres i zasady przyjętego przez Polskę

¹ E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, Państwo i Prawo 2005, nr 4, s. 3–4 oraz s. 7: „Multicentryczność pojawia się na tle «współistnienia» prawa wspólnotowego i prawa krajowego. I tu chodzi także w rzeczywistości o podział kompetencji *quoad usum*, a nie o kwestię hierarchicznego podporządkowania obu ośrodków”.

² Akt dotyczący warunków przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej oraz dostosowań w Traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L 236 z 23.09.2003, s. 33).

³ 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 Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864).

dorobku prawa unijnego, stanowiąc między innymi, że także zasady ogólne prawa unijnego oraz zasady i wytyczne wynikające z deklaracji, rezolucji lub innych stanowisk stały się obowiązujące w Polsce z dniem akcesji⁴.

W przypadku kolizji równoległe funkcjonujących polskiego oraz unijnego porządku prawnego pierwszeństwo ma prawo unijne, które zgodnie z orzecznictwem TSUE może być w takim przypadku bezpośrednio stosowane pod pewnymi warunkami⁵.

Wobec powyższego oprócz przepisów prawa krajowego do przepisów prawa obowiązujących w Polsce należy zaliczyć też przepisy rozporządzeń unijnych (oraz możliwe do bezpośredniego stosowania postanowienia dyrektyw unijnych), a także zasady ogólne prawa unijnego formułowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁶. Natomiast zasadniczo, aby przepisy dyrektyw unijnych stały się prawem obowiązującym w Polsce, konieczna jest ich implementacja, która musi zostać przeprowadzona zgodnie z zasadą skuteczności. Oznacza to, że implementacja ma polegać na osiągnięciu założonych na poziomie

⁴ Warto w tym miejscu przywołać wyrok TK z dnia 11 maja 2005 r., K 18/04 (Dz. U. Nr 86, poz. 744), zgodnie z którym: „Prawną konsekwencją art. 9 Konstytucji jest konstytucyjne założenie, iż na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, obok norm (przepisów) stanowiących przez krajowego legislatora, obowiązują uregulowania (przepisy) kreowane poza systemem krajowych (polskich) organów prawodawczych. Ustrojodawca konstytucyjny świadomie więc przyjął, że system prawa obowiązujący na terytorium Rzeczypospolitej mieć będzie charakter wieloskładnikowy. (...) Prawo wspólnotowe nie jest przy tym prawem w pełni zewnętrznym w stosunku do prawa polskiego. (...) Na terenie Polski współobowiązują więc podsystemy regulacji prawnych, pochodzące z różnych centrów prawodawczych. Winny one koegzystować na zasadzie obopólnie przyjaznej wykładni i kooperatywnego stosowania. (...) Sama koncepcja i model prawa europejskiego stworzyły nową sytuację, w której obowiązują obok siebie autonomiczne porządki prawne. Ich wzajemne oddziaływanie nie może być opisane w pełni za pomocą tradycyjnych koncepcji monizmu i dualizmu w układzie: prawo wewnętrzne – prawo międzynarodowe”.

⁵ Por. wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2005 r., P 1/05 (Dz. U. Nr 77, poz. 680), w sprawie Europejskiego Nakazu Aresztowania, w którym Trybunał przypomniał, że w przypadku niezgodności przepisów konstytucyjnych z prawem unijnym obowiązkiem prawodawcy krajowego jest zmiana Konstytucji i doprowadzenie do zgodności prawa krajowego z wymogami unijnymi, a dodatkowo że: „(...) niepodjęcie przez ustawodawcę w określonym terminie stosownych działań prawodawczych, niezależnie od tego, iż prowadzić będzie do naruszenia wspomnianego już konstytucyjnego obowiązku przestrzegania przez Rzeczpospolitą Polską wiążącego ją prawa międzynarodowego [art. 9 Konstytucji – przyp. aut.], wiązać się może także z poważnymi konsekwencjami na gruncie prawa Unii Europejskiej (...)”.

⁶ R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 31.

unijnym celów (rezultatów), a nie tylko na podjęciu jakichkolwiek działań implementujących przez państwo członkowskie.

Biorąc pod uwagę wskazaną multicytryczność systemów prawa obowiązujących w Polsce, refleksji wymaga problematyka tworzenia prawa w zakresie regulowanym przez akty prawa unijnego. Mianowicie po ponad 10 latach obecności w Unii Europejskiej i przyjęciu licznych aktów prawnych mających na celu implementację regulacji unijnych do polskiego porządku prawnego, a także wobec obowiązujących w Polsce bez konieczności transpozycji przepisów rozporządzeń unijnych, należy zastanowić się nad skutecznością modelu tworzenia prawa stosowanego przez prawodawcę polskiego wobec wyzwań multicytryczności⁷.

W niniejszym opracowaniu skupiono się tylko na jednym elemencie składającym się na określony model tworzenia prawa, a mianowicie na zasadach posługiwania się pojęciami prawnymi oraz określoną siatką pojęć przez prawodawcę unijnego i prawodawcę polskiego. Wprawdzie trudno uznać problematykę terminologiczną za pierwszoplanową z punktu widzenia całościowego modelu tworzenia prawa, niemniej wobec konieczności dążenia do osiągnięcia założonych celów, jak jest w przypadku implementacji prawa unijnego (por. zasada skuteczności wspomniana powyżej), dobór pojęć i wyważenie ich definicji może zapewnić bądź zniweczyć skuteczność środków implementujących⁸.

⁷ Jak podnosi E. Łętowska: „Multicytryczność wymaga zaakceptowania samego faktu, że różne centra mogą w wiążący sposób wypełniać swoim działaniem tę samą przestrzeń prawną (w zakresie tworzenia prawa, jak i jego odczytywania)”, (w:) *Multicytryczność...*, s. 4; podobnie E. Łętowska, „*Multicytryczność*” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna (w:) *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegło, W. Popiołek, M. Szpunar, Kraków 2005, s. 1129.

⁸ Por. J. Wróblewski, *Teoria racjonalnego tworzenia prawa*, Wrocław 1985, s. 206: „Zagadnienia językowe racjonalnego tworzenia prawa wiążą się zarówno z wiedzą o prawie, jak też z ocenami prawa. Nie są to – co trzeba podkreślić z naciskiem – zagadnienia pierwszoplanowe z punktu widzenia polityki tworzenia prawa, ale ich rola jest doniosła z dwóch względów. Po pierwsze, doniosłość niewłaściwego rozstrzygnięcia zagadnień językowych racjonalnego tworzenia prawa wyraża się w tym, iż braki i uchybienia w tym zakresie znacznie utrudniają realizację celów prawa założonych w przyjętej ideologii. Po drugie, doniosłość właściwych rozwiązań polega na tym, że stwarzają one warunki do realizacji założonych celów i wartości, aczkolwiek jej nie gwarantują. Inaczej mówiąc, niewystarczająca wiedza językowa o prawie obowiązującym, rzutując na wadliwe formułowanie nowego prawa, może w znacznym stopniu utrudnić realizację założonych celów, nawet przy adekwatności wykorzystanej wiedzy empirycznej o powiązaniach zjawisk relewantnych dla realizacji tych celów. Wiedza językowa prawodawcy dotyczy między innymi tego, jak prawo obowiązujące jest rozumiane, stosowane i interpretowane”.

Problemy związane z multicentrycznością procesu tworzenia prawa rozpoczynają się w momencie, gdy prawodawca krajowy dokonuje transpozycji aktów prawa unijnego do polskiego porządku prawnego bądź reguluje niektóre dziedziny uzupełniająco wobec rozporządzeń unijnych bezpośrednio obowiązujących w Polsce w tych dziedzinach. Wówczas pojęcia krajowe i siatka pojęciowa stosowane przez prawodawcę polskiego współlistnieją bądź konkurują z unijną siatką pojęć, przynosząc nie zawsze pożądane rezultaty. Ten problem terminologiczny dostrzegł wcześniej B. Kurcz. Wskazując, że prawidłowa implementacja dyrektyw jest obowiązkiem państw członkowskich, wyróżnił on formalne i materialne wymogi implementacyjne, do tych ostatnich zaliczając zagadnienia terminologiczne⁹.

W tym miejscu należy wskazać, że w niniejszym opracowaniu posługiwano się zamiennie określeniami „pojęcie” i „termin”¹⁰, nie przypisując jak niektórzy „pojęciu” znaczenia treści nadanej „terminowi”¹¹. Próbując definiować „pojęcie” („termin”), można powiedzieć, że jest to określona koncepcja czy instytucja prawna opisana konkretnym wyrażeniem językowym (określeniem) użytym w danym akcie prawnym.

⁹ B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnoty Europejskiej i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 177–188.

¹⁰ Tak też np. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1998, s. 29–32 i K. Ajdukiewicz, *Logika pragmatyczna*, Warszawa 1975, s. 30–41.

¹¹ Por. A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 152–153: „Przez termin rozumie się w niniejszym opracowaniu nazwę prostą lub złożoną o specjalnym znaczeniu w danej dziedzinie nauki lub techniki. W zależności od dziedziny, której termin dotyczy, mówimy o terminie prawnym, technicznym czy też o terminie medycznym. Ogół terminów, którymi posługuje się określona dziedzina wiedzy lub techniki, nazywamy terminologią tej dziedziny. (...) Termin prawny w literaturze prawniczej jest rozumiany jako sposób rozumienia (znaczenie) pojęcia prawnego. Pojęcie jest tworem oznaczanym przez termin. (...) W niniejszej pracy przyjmujemy stanowisko, że terminami prawnymi są terminy odpowiadające pojęciom prawnym występującym w tekstach prawnych (tj. w tekstach sformułowanych w języku prawnym). Kryterium odróżnienia terminu stanowi sposób określenia znaczenia nazwy generalnej występującej w tekście prawnym: terminem prawnym jest taka nazwa generalna występująca w tekście prawnym, której znaczenie zostało określone w definicji legalnej o charakterze projektującym. Terminy te stanowią podzbiór w zbiorze nazw występujących w tekstach prawnych”; por. też M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Kraków 2000, s. 216, za: K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 66–67; por. też M. Lasota, *Wykładnia autonomiczna w europejskim prawie wspólnotowym – kilka uwag na przykładzie znaczenia terminu „sąd”* (w:) *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 200: „Jest znamienne dla orzecznictwa i szeroko pojętego piśmiennictwa z zakresu tzw. «dogmatyki prawniczych», że autorzy zamiast «terminu» lub «nazwy» używają zasadniczo «pojęcia»”.

„Siatkę pojęciową”, bądź zamiennie „terminologię”, będzie stanowił zbiór pojęć (terminów), jakimi w danym akcie prawnym posługuje się prawodawca unijny bądź polski. Analizę ograniczono zasadniczo do istotnych pojęć prawnych, przez co należy rozumieć te pojęcia, które: (1) są zdefiniowane przez prawodawcę w danym akcie prawnym, bądź (2) te, które pochodzą z języka prawnego (są „wykreowane” na potrzeby języka prawnego), a nie z języka potocznego, bądź (3) te, które bez zdefiniowania zostały użyte w różnych podatkowych dyrektywach unijnych, co może świadczyć o ich istotności. Koncepcję „istotnych pojęć prawnych” zaczerpnięto od W. Patryasa, dostosowując jednakże ostatnią kategorię pojęć do zakresu niniejszej analizy¹².

Jednocześnie należy wyraźnie podkreślić, że niniejsza publikacja nie stanowi badań lingwistycznych ani logicznych języka prawnego¹³. Przez pryzmat problemów związanych z terminologią stosowaną przy implementacji prawa unijnego do polskiego porządku prawnego próbuje się zdiagnozować określone problemy polskiego modelu tworzenia prawa w kontekście problematyki implementacji prawa unijnego do systemu prawa krajowego.

Jak słusznie zauważył M. Zirk-Sadowski, istnieją granice naukowej refleksji na temat problemu transpozycji prawa, a w pewnym momencie zaczynają się już wybory i decyzje natury filozoficznej¹⁴. Obserwacja ta jest zasadna także w przypadku problemów implementacji siatki pojęciowej. Niemniej w pozornie chaotycznym podejściu prawodawcy unijnego do używanej terminologii mogą wykrystalizować się jasne reguły tworzenia prawa na poziomie unijnym, a w szczególności – re-

¹² Por. W. Patryas (w:) W. Patryas, *Definiowanie pojęć prawnych*, Seria Prawo nr 153, Poznań 1997, s. 12.

¹³ Por. A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 38–39: „Do podstawowych metod badania języka prawnego należy zaliczyć analizę lingwistyczną i analizę logiczną, obok których stosowane są inne metody badawcze, takie jak: aksjologiczne, socjologiczne, psychologiczne, cybernetyczne, hermeneutyczne i inne. Badania tekstów prawnych obecnie prowadzone są przez lingwistów w ramach teorii tłumaczeń i koncentrują się w głównej mierze na problematyce ekwiwalencji w zakresie tłumaczenia pragmatycznego (w tym unifikacji terminologii), budowane są modele i teorie tłumaczenia prawniczego; także badania lingwistyczne tekstów prawnych w nieznacznym zakresie prowadzone są w celu optymalizacji procesu legislacyjnego. Badania języka prawnego prowadzone przez logików zasadniczo dotyczą uproszczonej, logicznej koncepcji języka i prowadzone są w ramach semiotyki logicznej (której przedmiotem są wszelkiego rodzaju zachowania komunikacyjne) i metodologii”.

¹⁴ *Metodologia transpozycji prawa wspólnotowego do prawa krajowego w zakresie Jednolitego Rynku*, red. nauk. M. Zirk-Sadowski, Łódź 1998, s. 14.

guły posługiwania się pojęciami i definicjami legalnymi stosowanymi przez prawodawcę unijnego, których znajomość może okazać się nie tylko przydatna, ale wręcz konieczna dla efektywnego implementowania norm unijnych do systemu prawa krajowego. Nie bez znaczenia dla skutecznej implementacji siatki pojęciowej poszczególnych aktów prawa unijnego powinny być także zasady wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), a w szczególności wypracowana przez TSUE koncepcja autonomicznych pojęć prawa unijnego.

Dotychczas problematyka implementacji określonych pojęć prawnych i siatki pojęciowej nie była przedmiotem odrębnej i pogłębionej analizy prawniczej. Natomiast wybiórczo problemy związane z transpozycją poszczególnych aktów prawnych z terminologicznego punktu widzenia były przedmiotem ogólnych komentarzy do poszczególnych dyrektyw bądź do krajowych przepisów je implementujących. Stąd za przedmiot analizy obrano zasady posługiwania się terminologią na poziomie unijnym oraz problemy jej implementacji i dostosowania krajowej terminologii do terminologii unijnej na przykładzie Polski.

Biorąc pod uwagę obszerność *acquis communautaire*, za podstawę analizy obrano wyłącznie unijne prawo podatkowe oraz jego implementację do polskiego systemu prawa podatkowego. Niemniej mimo takiego zawężenia materiału badawczego, tezy, wnioski, postulaty *de lege ferenda* powinny zachować do pewnego stopnia charakter ogólny i uniwersalny. Wybór prawa podatkowego jest o tyle interesujący, że zasadniczo na stosunki cywilnoprawne nakłada ono publicznoprawny stosunek zobowiązaniowy. Prawo podatkowe wyodrębniło się z prawa finansowego, a to z kolei – z prawa administracyjnego, posługującego się administracyjnoprawną metodą regulowania stosunków społecznych, opierającego się na władztwie państwa i podporządkowaniu obywatela¹⁵. Jednocześnie jednak ta gałąź prawa pozostaje zawieszona pomiędzy metodą prawa cywilnego, gdzie dominuje zasada swobody umów i równorzędności podmiotów, a metodą prawa karnego, gdzie język prawa decyduje o tym, czy dany czyn jest zabroniony czy dozwolony¹⁶. Odwołując się do charakterystyki prawa podatkowego jako podobnego do prawa karnego, należy przywołać art. 217 Konstytucji RP, z którego wywodzi

¹⁵ Por. *Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier (et al.), Warszawa 2011, s. 24.

¹⁶ Por. przykładowo R. Dowgier, *Zasady stanowienia prawa podatkowego – próba klasyfikacji* (w:) *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 18.

się, że siatka pojęciowa na gruncie prawa podatkowego powinna charakteryzować się stosunkowo dużą precyzyjnością, skoro ma ona za zadanie wyznaczać precyzyjnie, jasno i kompletnie przedmiot opodatkowania. Jednocześnie jednak przedmiotem opodatkowania są zdarzenia cywilnoprawne, które mogą zostać ułożone – w oparciu o zasadę swobody umów – w sposób nowatorski i nieprzewidywany dotychczas w prawodawstwie podatkowym. Charakteryzując zatem prawo podatkowe od strony terminologicznej w świetle powyższego, należy podkreślić, że siatka pojęciowa tej gałęzi prawa powinna być na tyle precyzyjna, aby mogła służyć do jasnego wyznaczenia granic opodatkowania, a z drugiej strony musi być na tyle elastyczna, aby móc objąć nowe formy stosunków prawnych podejmowane przez obywateli w myśl zasady swobody umów.

Drugim aspektem wartym odnotowania w kontekście prawa podatkowego jest fakt, że cel prawodawcy unijnego w ramach regulowania tej gałęzi prawa, to jest – cel integracyjny, będzie zasadniczo odbiegał od celu fiskalnego, jaki dominuje w kontekście podatkowym u prawodawcy krajowego. Wpływ tej rozbieżności celów na problemy implementacyjne także powinien zostać uwzględniony w ramach niniejszej analizy.

Zwrócić również należy uwagę na fakt, że w przypadku prawa podatkowego prawodawca unijny posłużył się przede wszystkim harmonizacją poprzez dyrektywy jako metodą zbliżania ustawodawstwa państw członkowskich¹⁷. Oznacza to zasadniczo, że w ramach harmonizacji prawodawca unijny określa jedynie cel, a nie tworzy norm materialnego prawa krajowego. W efekcie państwa członkowskie są zobowiązane do znalezienia odpowiedniego sposobu dostosowania aktu unijnego do własnej kultury prawnej, tradycji i obowiązujących już ustaw¹⁸. Wskazywałoby to potencjalnie na sporą swobodę prawodawcy krajowego w przypadku implementacji podatkowych dyrektyw unij-

¹⁷ Por. K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Zwrot nadpłaty powstałej na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym* (w:) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. nauk. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 100: „Są one [rozporządzenia – przyp. aut.] jednak dość rzadko wykorzystywane przez prawodawcę unijnego w sferze prawa podatkowego. Reguluje się w nich głównie materie czysto techniczne. Większość unijnych regulacji podatkowych stanowią przepisy zawarte w dyrektywach”.

¹⁸ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 44–45, za: Z.J. Pietraś, *Prawo wspólnotowe i integracja europejska*, Lublin 2005, s. 168.

nych, niemniej zastanowienia wymaga, czy i w jakich przypadkach ta swoboda ulega ograniczeniu.

Mając powyższe na uwadze, w ramach niniejszego opracowania dokonano oceny prawidłowości implementacji przez Polskę podatkowych dyrektyw unijnych przez pryzmat dostosowania krajowej terminologii podatkowej do terminologii podatkowej implementowanych dyrektyw. Ze względu na wielowymiarowość i oryginalność przedmiotu analizy pracę podzielono na pięć rozdziałów, z których rozdział pierwszy odnosi się do unijnego prawa w ogóle, a rozdziały drugi i trzeci przewagę dają prawu podatkowemu, choć zawierają wiele odniesień do różnych gałęzi prawa unijnego; natomiast rozdział czwarty poświęcony jest wyłącznie prawu podatkowemu, a rozdział piąty stanowi próbę przeniesienia wniosków wyciągniętych na gruncie prawa podatkowego na szerszą płaszczyznę ogólnego modelu tworzenia prawa w Polsce.

W rozdziale pierwszym zaprezentowano wypracowane dotychczas w doktrynie wymogi i sposoby prawidłowej implementacji dyrektyw unijnych do porządku prawa krajowego. Przedstawiono ponadto zasady tworzenia prawa unijnego ze szczególnym uwzględnieniem czynników wpływających na siatkę pojęciową dyrektyw. W rozdziale drugim dokonano charakterystyki terminologii podatkowej dyrektyw unijnych w oparciu o analizę tekstu aktów prawnych, wskazując zróżnicowane kategorie pojęć używane przez prawodawcę unijnego. Następnie w rozdziale trzecim dokonano charakterystyki terminologii dyrektyw unijnych w oparciu o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. Z kolei w rozdziale czwartym przeprowadzono analizę tekstów prawnych ustaw podatkowych, do których bądź którymi dokonano implementacji unijnych dyrektyw podatkowych do polskiego porządku prawnego. Zamykający rozważania rozdział piąty poświęcony został zidentyfikowaniu charakterystyk (właściwości) polskiej kultury prawnej i problemów polskiego procesu legislacyjnego, które utrudniają prawidłową implementację dyrektyw unijnych do porządku krajowego od strony terminologicznej. W rozdziale tym zidentyfikowano napotykaną przez prawodawcę polskiego problemy ze skuteczną implementacją prawa unijnego i zaproponowano możliwe rozwiązania z punktu widzenia Polski jako państwa członkowskiego zobowiązanego do prawidłowej implementacji regulacji unijnych do krajowego porządku prawnego.

W ramach uwag wprowadzających należy również odnieść się do obecności tematyki terminologicznej przy implementacji prawa unijnego w dotychczasowych pracach doktryny polskiej. Zasadniczo znikoma jest liczba opracowań odnoszących się bezpośrednio do problematyki terminologii prawnej w kontekście implementacji prawa unijnego do polskiego (szerzej: krajowego) porządku prawnego, a w szczególności w zakresie prawa podatkowego. Wspomnieć należy jednak W. Jedlecką i B. Kurcza, którzy przy okazji analizowania problematyki implementacji dyrektyw do porządku krajowego wskazywali prawidłowość implementacji siatki pojęciowej jako jeden z elementów prawidłowej implementacji dyrektyw w ogóle. Ogólniej tematyką problemów implementacyjnych z punktu widzenia modelu tworzenia prawa krajowego zajmował się wielokrotnie M. Zirk-Sadowski. Nie do przecenienia są również komentarze E. Łętowskiej oraz C. Mika w kontekście multicytryczności oraz europeizacji procesów tworzenia prawa wobec obecności Polski w Unii Europejskiej. Choć komentarze M. Zirk-Sadowskiego, E. Łętowskiej i C. Mika nie mogą zostać pominięte przy prowadzonej tu analizie, to w zakresie terminologii pozostają one dość ogólne.

Pozostali Autorzy komentujący problemy implementacji na gruncie konkretnych regulacji ograniczali się do uwag w zakresie doboru pojęć czy użytej siatki pojęciowej w ramach danego komentowanego aktu unijnego bądź aktu implementującego. Problemy terminologiczne, jakie wskazywali, skutkowały zazwyczaj zmniejszeniem skuteczności implementacji konkretnego aktu i z tego względu znalazły się w ich obszarze zainteresowania; brak jednak wniosków bądź postulatów natury ogólnej czyni te komentarze tylko wrywkową i jedynie przykładową ilustracją problematyki będącej przedmiotem niniejszego opracowania.

Również w literaturze zagranicznej niewielka jest liczba publikacji zajmujących się kompleksowo zagadnieniami terminologicznymi związanymi z implementacją prawa unijnego do prawa krajowego. Niemniej z pewnością warto przywołać w tym miejscu szeroko cytowane w ramach niniejszej analizy opracowanie Komisji Europejskiej z 2010 r. na temat wyzwań i problemów tworzenia wielojęzycznego prawa w Unii Europejskiej zatytułowane *Study on Lawmaking in the EU Multilingual Environment*¹⁹ (nie dostępne w języku polskim). Ponadto należy odnotować wieloletnie prace Uniwersytetu w Turynie, zajmują-

¹⁹ *Study on Lawmaking in the EU Multilingual Environment*, Studies on translation and multilingualism 2010, nr 1, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna do spraw Tłumaczeń.

cego się zagadnieniami terminologicznymi przy implementacji prawa unijnego²⁰, choć w obszarze zainteresowania tamtejszych naukowców leżą przede wszystkim aspekty lingwistyczne, które zasadniczo pozostawiono poza zakresem niniejszego opracowania.

Autorka pragnie w tym miejscu zaznaczyć, że ilekroć w niniejszym opracowaniu zostały powołane poglądy innych Autorów bez wchodzenia w polemikę, należy przyjąć, że autorka zgadza się w pełni z tymi powołanymi poglądami bądź że wyniki lub zakres badań przeprowadzonych przez autorkę nie pozwalają wejść w taką polemikę.

Na koniec uwag wprowadzających należy wskazać, że zaprezentowane opracowanie nie zawiera w sobie analizy prawno-porównawczej polskiego modelu implementacji prawa (podatkowego) na tle krajowych modeli implementacji innych państw członkowskich UE. W ocenie autorki nieobecność tematyki terminologicznej w kontekście modelu implementacji prawa unijnego do krajowego porządku prawnego w dotychczasowej doktrynie polskiej spowodowała, że koniecznym pierwszym krokiem analizy okazało się dogłębne zbadanie unijnego wzorca terminologicznego oraz adekwatności polskiego modelu implementacji prawa unijnego. Tej problematyce poświęcone jest w całości niniejsze opracowanie, ograniczone dodatkowo co do zakresu analizy do prawa podatkowego. Dopiero przyszłym drugim etapem analizy – w zależności od wniosków wyciągniętych z pierwszego etapu – może być: (a) zbadanie prawidłowości wniosków poczynionych na gruncie prawa podatkowego dla innych gałęzi prawa oraz (b) przyjrzenie się modelom implementacji prawa unijnego stosowanym w innych państwach członkowskich, a także (c) przeanalizowanie modelu implementacji prawa unijnego w kontekście prawidłowości i skuteczności całościowego modelu tworzenia prawa w Polsce. Efektem zatem dopiero kolejnego etapu badań powinny być konkretne wytyczne *de lege ferenda* w zakresie docelowego/wzorcowego polskiego modelu implementacji prawa unijnego oraz modelu tworzenia prawa w ogóle. Niemniej w każdym przypadku, gdy ograniczona w swym zakresie analiza doprowadziła autorkę do zasadnych wniosków *de lege ferenda*, takie wnioski zostały zaprezentowane już w ramach niniejszego opracowania.

²⁰ http://www.eulawtaxonomy.org/index_en.php

Rozdział 1

Stanowienie prawa unijnego ze szczególnym uwzględnieniem problemów terminologicznych

1.1. Wprowadzenie

W ramach Unii Europejskiej przyjęto filozofię tworzenia prawa dwustopniowo – najpierw na poziomie unijnym poprzez wskazanie celów, które mają zostać osiągnięte, oraz zapisanie tych celów (rezultatów) językiem prawnym w sposób mniej bądź bardziej precyzyjny. Następnie tak określone prawo unijne podlega implementacji do krajowych systemów prawa, przy czym za prawidłowość implementacji prawa unijnego odpowiada państwo członkowskie²¹.

W niniejszym rozdziale w pierwszej kolejności zreferowano prezentowane już w bogatej literaturze przedmiotu wymogi i sposoby implementacji dyrektyw unijnych dla potrzeb sprostania wymogom prawidłowości implementacji prawa unijnego do krajowego porządku prawnego.

Następnie, biorąc pod uwagę dwustopniowość tworzenia prawa państw członkowskich poprzez dyrektywy unijne, dla potrzeb zbadania dostosowania terminologii krajowej do terminologii unijnej gruntownej analizie poddano zasady techniki prawodawczej przyjęte na poziomie unijnym w zakresie zasad, które dotyczą zagadnień użycia terminologii prawnej. W konsekwencji poddano analizie wybrane zasady ogólne prawa unijnego, mające wpływ na wybory terminologiczne prawodawcy unijnego.

²¹ Za wyjątek od dwustopniowości tworzenia prawa mogą zostać uznane wydawane na poziomie unijnym rozporządzenia unijne, jednakże w przypadku prawa podatkowego mają one mniejsze znaczenie.

Zidentyfikowano ponadto zasady techniki prawodawczej, którymi kieruje się prawodawca unijny, a które mają wpływ na zastosowaną w danej dyrektywie siatkę terminologiczną, i postawiono je w kontekście zasad techniki prawodawczej wypracowanych w doktrynie polskiej.

Przedmiotem analizy uczyniono dokumenty wewnętrzne i akty pozanormatywne przyjęte przez poszczególne instytucje UE w zakresie zasad techniki prawodawczej, skupiając się na tych zasadach i wytycznych, które odnoszą się do zagadnień terminologicznych w procesie tworzenia prawa unijnego.

Na koniec poddano analizie działania prawodawcy unijnego, mające na celu uproszczenie istniejącego prawa, a wpływające na siatkę pojęciową prawa unijnego.

W ten sposób nakreślono w sposób opisowy tło dla szczegółowych analiz terminologicznych, zarówno prawa unijnego, jak i prawa polskiego w zakresie podatków, przeprowadzonych w kolejnych rozdziałach. Nie podjęto przy tym analizy zasadności przyjętych na poziomie unijnym zasad terminologicznych, przyjmując, że składają się one na wzorzec będący przedmiotem implementacji i niepodlegający zmianom z punktu widzenia krajowego modelu tworzenia prawa. Powoływana w niniejszym rozdziale literatura ograniczona jedynie do pozycji przykładowych, mając na uwadze bogactwo dostępnej literatury krajowej, jak i międzynarodowej, dotyczącej ogólnych zagadnień implementacji prawa unijnego do krajowego porządku prawnego.

1.2. Dyrektywa jako akt prawa unijnego oraz wymogi i sposoby jej implementacji do porządku krajowego

Instrumentem harmonizacji prawa Unii Europejskiej są przede wszystkim dyrektywy, które odróżnia od rozporządzeń unijnych fakt, że te drugie są instrumentem unifikacji prawa europejskiego i jako takie obowiązują w całości oraz są stosowane bezpośrednio we wszystkich państwach członkowskich. Dyrektywy z kolei pozwalają zachować niezbędny stopień różnorodności przy podejmowaniu konkretnych środków implementacyjnych przez poszczególne państwa członkowskie²². Twierdzi się, że dyrektywy nie są narzędziem jednolitości, uni-

²² W. Jedlecka, *Dyrektywy Wspólnot Europejskich a prawo wewnętrzne*, Wrocław 2002, s. 18.

formizacji, ale narzędziem, które toleruje zróżnicowanie prawa²³. Rola dyrektyw wzrosła po wejściu w życie Jednolitego Aktu Europejskiego. Szczególne znaczenie miał także Protokół w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności (ust. 6) dołączony do traktatu amsterdamskiego, który nakazywał przedkładać dyrektywy nad rozporządzenia. Dyrektywa została określona jako instrument legislacji wspólnotowej zgodny z zasadami pomocniczości i proporcjonalności²⁴ i ten właśnie instrument legislacji dominuje zdecydowanie na gruncie unijnego prawa podatkowego.

Biorąc powyższe pod uwagę, konsekwencją idei harmonizacji prawa w ramach Unii Europejskiej jest konieczność implementacji ustanowionego dyrektywami prawa unijnego do porządku krajowego państw członkowskich. W myśl art. 288 TFUE dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Dyrektywy nie zawierają odrębnego rozdziału określającego precyzyjnie „rezultat, który ma być osiągnięty”, stąd państwa członkowskie są zmuszone go wyinterpretować z treści dyrektywy, szczególnie opierając się na treści preambuły.

Prawodawca unijny przyjmuje ponadto na potrzeby realizacji określonych celów różną filozofię harmonizacyjną. W efekcie stopień szczegółowości i sposób regulowania materii przez prawodawcę unijnego różni się pomiędzy poszczególnymi dyrektywami, nawet w ramach jednej gałęzi prawa. W konsekwencji należy stwierdzić za TSUE, że istnieją różnego typu dyrektywy, które będą wymagały od państw członkowskich różnego rodzaju działań implementacyjnych²⁵. W szczególności należy odróżnić przypadek pełnego związania ustawodawcy krajowego tekstem aktu harmonizacyjnego (przypadek harmonizacji zupełnej) od przypadku harmonizacji minimalnej, która pozwala uchylać normy krajowe bardziej szczegółowe lub rygorystyczne od tych ustanowionych przez prawodawcę unijnego²⁶. Można ponadto

²³ Por. *ibidem*, s. 38, za: J. Winter, *The Directives: Problem of Construction and Directions for Reform* (w: *Sources and Categories of EU Law*, Baden-Baden 1996).

²⁴ B. Kurcz, *Dyrektywy...*, s. 75.

²⁵ Por. wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2002 r., C-60/01 Francja przeciwko KE, pkt 25–28.

²⁶ B. Kurcz, *Dyrektywy...*, s. 109 i 113–114: „Właściwe ustalenie typu harmonizacji przez organ implementujący pozwala udzielić odpowiedzi na pytanie o zakres materialny norm dyrektywy i o granicę swobody implementacyjnej państw członkowskich.(...) Jeżeli

Joanna Koronkiewicz – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy i Senior Manager z 10-letnim doświadczeniem zdobytym w jednej z największych firm doradztwa podatkowego – KPMG Tax. Autorka jest członkiem Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA).

■ Książka powstała z myślą o 10-letnim okresie obecności Polski w UE i jest pierwszą publikacją na rynku prezentującą kompleksowo problemy terminologiczne związane z implementacją prawa unijnego do polskiego systemu prawnego. Analizie poddano prawo podatkowe będące przedmiotem harmonizacji z prawem unijnym.

■ W przypadku kolizji równolegle funkcjonujących porządków prawnych polskiego oraz unijnego – pierwszeństwo ma prawo unijne, które, zgodnie z orzecznictwem TSUE, może być w takim przypadku bezpośrednio stosowane pod pewnymi warunkami. To powoduje, że prawidłowa implementacja prawa unijnego ma fundamentalne znaczenie dla bezpieczeństwa obrotu prawnego.

■ W niniejszym opracowaniu skupiono się głównie na jednym z elementów składających się na określony model tworzenia prawa, a mianowicie na zasadach posługiwania się pojęciami prawnymi oraz określonej siatce pojęć przez prawodawcę unijnego i polskiego. Poprawność doboru siatki pojęciowej i jej zdefiniowanie decydują bowiem o skuteczności implementacji prawa unijnego do prawa krajowego. W publikacji wskazano błędy popełniane przy implementacji oraz możliwości interpretacyjne, objaśniono zasady techniki legislacyjnej konieczne przy tworzeniu projektów prawa.

■ Publikacja jest przeznaczona dla pracowników administracji, doradców podatkowych, sędziów oraz prawników zajmujących się procesami legislacyjnymi.

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-8318-9



9 788326 483189

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

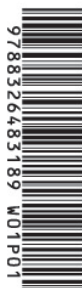
Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01

zamowienia.książki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9 788326 483189 W01P01