

POLSKIE PRAWO PODATKOWE A PRAWO UNIJNE

Katalog rozbieżności

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Zalasinski

ZAGADNIENIA PODATKOWE



Wolters Kluwer

POLSKIE PRAWO PODATKOWE A PRAWO UNIJNE

Katalog rozbieżności

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Zalasinski

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

JustŁuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumieł, 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 (Bogumił Brzeziński)	15

I. Część ogólna

<i>Agnieszka Tałasiewicz, Michał Goj</i> Dziesięć lat uczestnictwa Polski w Unii Europejskiej z perspektywy doradcy podatkowego	21
<i>Adam Bącał, 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

Dagmara Dominik-Ogińska, Jerzy Martini

VAT – proces dostosowania prawa krajowego do prawa unijnego61

Marta Ignasiak

Zorganizowana część przedsiębiorstwa77

Roman Namysłowski

Dywidenda rzeczowa81

Marta Ignasiak

Użycie określenia „osobisty”, a nie „prywatny” w art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.84

Zbigniew Liptak, Tomasz Wagner

Kwalifikacja sprzedaży udziałów we współwłasności nieruchomości do celów opodatkowania VAT86

Adam Bartosiewicz

Niedoskonałości definicji podatnika90

Adam Bartosiewicz

Podmioty prawa publicznego jako podatnicy VAT – polska praktyka a regulacje unijne94

Małgorzata Sęk

Ustanowienie komorników i administracyjnych organów egzekucyjnych płatnikami VAT od egzekucyjnej dostawy towarów98

Artur Nowak, Jan Czerwiński

Obowiązek podatkowy w przypadku usług ciągłych świadczonych przez okres dłuższy niż rok102

Artur Nowak, Jan Czerwiński

Możliwość skorygowania kwoty podatku należnego bez posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę105

Adam Bartosiewicz

Moment ujęcia korekty „podatku” w przypadku czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających podatkowi – praktyka polskich organów podatkowych a przepisy unijne109

Adam Bartosiewicz

Definicja pierwszego zasiedlenia, czyli jak nie korzystać z marginesu implementacyjnego113

Małgorzata Sęk

Zwolnienie z prawem do odliczenia nieodpłatnego przekazania produktów spożywczych na rzecz organizacji pożytku publicznego z przeznaczeniem na cele charytatywne 118

Ewa Michna

Zawody medyczne – problemy z właściwą definicją 121

Jerzy Martini

Zwolnienie z VAT dla niezależnej grupy osób 125

Tomasz Michalik

Wybrane przykłady nieprawidłowej implementacji regulacji dyrektywy 2006/112/WE w części dotyczącej tzw. zwolnień przedmiotowych z VAT 130

Marta Ignasiak

Usługi komplementarne do usług finansowych a zwolnienie z VAT przewidziane w art. 43 ust. 13 u.p.t.u. 136

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Wyłączenie ze zwolnienia usług zarządzania innymi niż papiery wartościowe zbywalnymi instrumentami finansowymi 141

Roman Namysłowski

SMS-y charytatywne 144

Małgorzata Sęk

Objęcie stawką obniżoną VAT dostawy towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej 147

Małgorzata Sęk

Rozszerzenie zakresu zastosowania stawki obniżonej VAT przewidzianej dla dostawy sprzętu medycznego i produktów farmaceutycznych 149

Roman Namysłowski

Nieuprawnione stosowanie stawek podstawowych do towarów spożywczych 153

Małgorzata Militz

Stawka VAT 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów tylko wówczas, gdy wywóz towaru jest dokonywany przez dostawcę? 156

Jowita Pustuł

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 prawnych	285
---	------------

Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Morawski, Adam Zalasinski

Podatek dochodowy od osób fizycznych	332
---	------------

V. Pozostałe podatki

Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Morawski, Adam Zalasinski

Podatek od spadków i darowizn	353
--	------------

Agnieszka Olesińska, Adam Zalasinski

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

O autorach	383
-------------------------	------------

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: ujednolicona podstawa 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 upodabnianie się konstrukcji prawnych dotyczy najczęściej instytucji z zakresu szeroko rozumianej techniki podatkowej; upodabnianie 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 audytoryum 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 jakiegось 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

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 stwierdzał 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 prowsólnotowej 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).

cież prawa. W niektórych przypadkach ustawodawca reagował na bieżące orzecznictwo TS (np. zrównanie traktowania pożyczek udzielonych przez polskie i zagraniczne podmioty na gruncie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji), innym razem czekał na zakończenie przed Trybunałem sprawy dotyczącej bezpośrednio polskiego systemu podatkowego (odliczenie VAT od zakupu samochodów i paliwa). W innych jeszcze wypadkach ulegał presji Komisji Europejskiej w ramach postępowań w sprawie naruszeń prawa unijnego (zmiany w zakresie opodatkowania dywidend znoszące od 1 stycznia 2007 r. uprzywilejowanie polskich podatników, którzy mogli odliczyć od podatku podatek pobrany przez wypłacającego dywidendę³, czy też zmiany dotyczące podatkowego traktowania funduszy inwestycyjnych/emerytalnych⁴). Niekiedy pod presją społeczną ustawodawca dostosowywał prawo do standardów europejskich nieco nawet na wyrost liberalnie (sankcja VAT zniesiona od 1 grudnia 2008 r., a uznana ostatecznie za zgodną z postanowieniami szóstej dyrektywy⁵).

Każda z tych zmian była sygnałem do przemysłów dla doradców podatkowych – czy i jak wrócić do klientów i pomóc im odzyskać podatek zapłacony uprzednio na podstawie przepisów sprzecznych z prawem europejskim. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że częściej to właśnie doradcy wyprzedzali zmiany w prawie, inicjując postępowania „nadpłatowe” (czasem – interpretacyjne) i pośrednio wymuszając na ustawodawcy reakcję w sferze prawa stanowionego.

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej dało doradcom kolejny oręż w walce z administracją podatkową. Z jednej strony wszyscy obywatele Unii są wyposażeni w prawo do składania skarg do Komisji Europejskiej na krajowe naruszenia porządku unijnego – czy to przez prawo stanowione, czy przez praktykę jego stosowania. Jakkolwiek skarga nie jest pismem procesowym w ścisłym znaczeniu tego słowa, jej skonstruowanie w sposób zwiększający szanse na zainteresowanie się nią przez Komisję jest ciekawym wyzwaniem zawodowym.

Jeszcze donioślejsze znaczenie z punktu widzenia doradców ma jednak pozyskanie dodatkowego forum otwartej walki o prawa reprezentowanego podatnika, jakim jest TS. Doradca, który nie ma uprawnień do występowania przed TK czy ETPC, nagle zyskał możliwość zaprezentowania swoich poglądów na forum, którego orzeczenia kształtują nie tylko wynik konkretnej sprawy, ale stanowią quasi-precedens, wpływając na treść porządków prawnych poszczególnych państw członkowskich. Co ciekawe, regulamin TS nie tylko otwiera to forum dla doradcy podatkowego, ale też czyni je jedynym miejscem, w którym doradca występuje w todzie.

Okazji do sporów dostarczały nam zresztą same organy podatkowe. Co prawda tuż po przystąpieniu Polski do Wspólnoty Europejskiej w Monitorze Polskim zostało opublikowane specjalne ogłoszenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 11 maja 2004 r. w sprawie stosowania prawa Unii Europejskiej (Monitor Polski 2004, nr 20, poz. 359), z którego wprost wynikało m.in. że: „Europejski Trybunał Sprawiedliwości przyznał dyrektywom w niektórych przypadkach cechę bezpośredniej skuteczności. Oznacza to, że jeżeli przepisy dyrektywy nie zostały wdrożone do krajowego porządku prawnego,

³ Postępowanie nr 2005/4751.

⁴ Postępowanie nr 2006/4093.

⁵ Zob. wyrok *K-1 sp. z o.o.*, C-502/07, EU:C:2009:11.

to w relacji podmiot – państwo można się na nie powołać wtedy, gdy są precyzyjne, bezwarunkowe oraz nastąpił upływ terminu transpozycji dyrektywy do prawa krajowego”. W praktyce jednak przyjęło się, że organy podatkowe nie były gotowe na zajęcie stanowiska sprzecznego z krajowym prawem, jeśli prawo to nie zostało jednoznacznie ocenione przez TS, sądy administracyjne bądź Ministra Finansów, czy wreszcie – zmienione.

Inaczej na szczęście było w przypadku sądów. Polscy sędziowie dość szybko polubili możliwość prowadzenia wykładni prounijnej; szczególną sympatię sądów zyskała zasada skutku pośredniego przepisów prawa unijnego. Polscy sędziowie, przyznając podatnikom rację w sporach z administracją podatkową, coraz częściej zaczęli podkreślać w uzasadnieniach wydawanych wyroków, że mają obowiązek wyklądać przepisy prounijnie. Sformułowanie „prounijna wykładnia” stało się pewnym wytrychem do odwoływania się do aktów prawa UE. Choć nie zawsze sądy poprzestawały na samej wykładni.

Dotąd zdarza się, że sądy powołują się na prounijną wykładnię, chcąc w istocie odmówić zastosowania przepisu prawa krajowego sprzecznego z prawem UE, czyli powołać się na zasadę pierwszeństwa. Zdarza się też, że argument prounijnej wykładni prawa krajowego jest przywoływany w sytuacji, gdy sąd w braku właściwej regulacji krajowej chce zastosować bezpośrednio przepis np. dyrektywy, czyli skorzystać z zasady skutku bezpośredniego. Te niedociągnięcia nie zaprzeczają jednak wyjątkowej w swojej skali pozytywnej zmianie w stosowaniu polskich przepisów podatkowych, która zaszła od czasu wejścia Polski do Unii Europejskiej.

Poniżej omawiamy kilka orzeczeń, które w lepszy lub gorszy sposób tego prounijnego ducha realizowały. Są to sprawy, w których jako pełnomocnicy używaliśmy argumentów trudnych nawet do wyobrażenia sobie przed 2004 r. W ten sposób nowe przestało być nowe, a stało się częścią naszej rzeczywistości.

Pierwsza sprawa dotyczyła możliwości oparcia się na alternatywnych dokumentach potwierdzających wywóz towarów akcyzowych poza granice UE, podczas gdy nasze przepisy krajowe dopuszczały tylko dokument ADT jako dowód. Natomiast zgodnie z dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179, z późn. zm.) odpowiedzialność uprawnionego właściciela składu wysyłającego przesyłkę może być zawieszona po udowodnieniu, że odbiorca przyjął dostawę, w szczególności na podstawie dokumentu towarzyszącego (ADT).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wydanym w tej sprawie wyroku z dnia 8 października 2012 r., VIII SA/Wa 332/12, LEX nr 1250129, doszedł do wniosku, że użycie słów „w szczególności” oznacza, iż choć podstawowym sposobem udowodnienia odbioru przez dostawcę jest przedstawienie dokumentu towarzyszącego ADT, nie jest wykluczone udowodnienie w inny sposób tej podstawowej przesłanki. Następnie stwierdził, że w przypadku braku implementacji lub nieprawidłowej implementacji dyrektywy przepisy dyrektywy stanowią normy prawne, na które podmioty indywidualne mogą się powoływać, o ile są one wystarczająco jasne i bezwarunkowe. Co więcej, przepis prawa krajowego nie może prowadzić do interpretacji sprzecznych z przepisami prawa UE. W związku z tym, w ocenie sądu, przepisy prawa krajowego, w tym definicja eksportu zawarta w przepisach akcyzowych, nie mogą prowadzić do interpretacji sprzecznych z przepisami prawa wspólnotowego dotyczącymi obowiązków w zakresie podatku

akcyzowego. Tak więc brak dokumentu ADT z potwierdzeniem wywozu z terytorium UE przez urząd celny nie wyklucza możliwości udowodnienia zakończenia procedury zawieszenia z uwolnieniem się od obowiązku akcyzowego przez nadawcę. Walka o to rozstrzygnięcie kosztowała wiele wysiłku i czasu. Ostateczna wygrana miała miejsce po 5 latach po wywozie towarów za granicę.

Kolejna sprawa dotyczyła również wymogów formalnych uprawniających do zwolnienia w podatku akcyzowym, ale w zupełnie innym kontekście. Spółka prowadziła ewidencję wyrobów akcyzowych zwolnionych na podstawie art. 32 ust. 4 pkt 2 u.p.a. Spółka spełniała warunki wskazane wprost w treści powyższego artykułu, jednak zidentyfikowała w swojej ewidencji brak niektórych wymogów określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. w sprawie dokumentu dostawy, ewidencji wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie, warunków i sposobu ich zwrotu oraz środków skażających alkohol etylowy (Dz. U. Nr 160, poz. 1075 z późn. zm.), m.in. brak opisu wyrobów i ich kodów CN, liczby i rodzaju opakowań, łącznej ilości otrzymanych i zużytych wyrobów zwolnionych obliczonej narastająco od początku roku kalendarzowego. W ocenie NSA (wyrok z dnia 23 maja 2013 r., I FSK 452/13, LEX nr 1360674) nie każde naruszenie warunków formalnych w prowadzonych ewidencjach spowoduje utratę zwolnienia z opodatkowania. Pogląd powyższy opierał się na założeniu, że „uchybienia formalne, które nie wskazują na celowe uchylanie się, omijanie lub naruszanie przepisów same w sobie nie mogą stanowić podstawy do kwestionowania prawa do korzystania ze zwolnienia z opodatkowania wyrobów akcyzowych” – odzwierciedlającym jeden z celów dyrektywy (przyznanie prawa do zwolnienia). Na przyjęcie przeciwnego stanowiska nie pozwala obowiązek sądu prounijnej wykładni prawa krajowego. Wobec subsydiarnego charakteru formalnych warunków korzystania ze zwolnienia podatkowego należy przyjąć, że nie każde ich naruszenie powinno skutkować bezwzględną utratą zwolnienia od opodatkowania. Jeżeli ewidencja, o której mowa w art. 32 ust. 5 u.p.a., zawiera informacje, o których mowa w art. 32 ust. 8 u.p.a., to ewentualne uchybienia formalne w prowadzonej ewidencji nie muszą same w sobie stanowić podstawy kwestionowania prawa do zastosowania zwolnienia.

Ostatnia ze spraw, które warto przypomnieć, była oparta na modelowym zastosowaniu zasady niedyskryminacji. Chodziło o odsetki od opóźnionego zwrotu VAT dla podmiotu zagranicznego. Organy podatkowe odmówiły naliczenia i wypłaty odsetek z tytułu nieterminowego dokonania zwrotu VAT, wskazując, że rozporządzenie określające przypadki, warunki i tryb zwrotu VAT podmiotom zagranicznym nie przewiduje wypłaty oprocentowania od zwrotu dokonanego po terminie. Rozporządzenia w sprawie zwrotu podatku nie zawierały w tym czasie unormowania określającego skutki uchybienia terminowi zwrotu podatku (w szczególności nie nakazywały wypłaty oprocentowania). Również prawo UE nie nakładało takiego obowiązku. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 6 grudnia 2011 r., III SA/Wa 1115/11, LEX nr 1694865, zauważył natomiast, że w preambule do ósmej dyrektywy wyraźnie postanowiono, że zasady zwrotu podatku nie mogą prowadzić do odmiennego traktowania podatników w zależności od państwa członkowskiego, na którego terytorium mają oni siedzibę. Dlatego też, zdaniem sądu, organy podatkowe nie mogły zignorować orzecznictwa TS, w świetle którego na przeszkodzie odmowie wypłacenia odsetek z tytułu nieterminowego zwrotu podatku stała zasada niedyskryminacji. W świetle tej zasa-

dy niedopuszczalne było odmienne traktowanie sytuacji, gdy organ podatkowy nie wiązuje się z obowiązku terminowego zwrotu podatku z tej tylko przyczyny, że zwrot ten przysługuje podatnikowi z innego państwa członkowskiego, a w przepisach prawa polskiego brak było przepisu wprost przewidującego wypłatę odsetek. Zdaniem sądu nie jest obiektywnie uzasadnione różnicowanie traktowania podmiotów krajowych i zagranicznych w zależności od miejsca wykonywania czynności opodatkowanych, z tytułu których zobowiązane są one do zapłaty podatku.

Wspólnym mianownikiem tych wszystkich spraw jest to, że kończyły się one w sposób korzystny dla podatnika – ocalający praworządność, ale z drugiej strony nacechowany liberalizmem w kwestiach formalnych. Każda z tych spraw potwierdza nasze głębokie intuicje ukształtowane już na podstawie wspólnotowej filozofii interpretowania przepisów podatkowych. Niestety każda z nich wymagała kilku lat prowadzenia postępowania i dojścia do etapu sądowo-administracyjnego. Pokazuje to, jak wiele już osiągnęliśmy w przestawieniu się na unijne myślenie, ale również jakie są rezerwy w funkcjonowaniu systemu podatkowego. Wierzmy, że kiedy będziemy przygotowywać podsumowanie na dwudziestą rocznicę wejścia do Unii, takie rozstrzygnięcia będą zapadały znacznie szybciej i będą jednocześnie mniej kosztowne, bo będą się pojawiać już na poziomie organów administracyjnych.

POLSKI SĘDZIA ADMINISTRACYJNY – REFLEKSJE POAKCESYJNE

Wejście Polski do Unii Europejskiej oznaczało i oznacza dla sędziego nic innego jak zwiększenie jego kompetencji, lecz także odpowiedzialności. Akcesja spowodowała, że unijny system prawny stał się systemem „własnym” Polski. Chodzi o współistnienie na terytorium Polski porządku obejmującego system prawa narodowego i *acquis communautaire* (tzw. multcentryczność systemu prawa). Innymi słowy, w zakresie obowiązującego w Polsce własnego prawa stanowienie prawa jest podzielone kompetencyjnie na prawo krajowe i prawo unijne¹.

Stąd też zwiększone obowiązki sędziego, który zmienił zakres swoich kompetencji, stając się, oprócz sędziego krajowego, jednocześnie sędzią europejskim. Z dniem akcesji zobowiązany on został do stosowania zasad i reguł ponadpaństwowych lub stosowania ich razem z regułami i zasadami prawa krajowego. Wymagało i nadal wymaga to od sędziego w pierwszej kolejności dostrzeżenia w sprawie tzw. cienia unijnego², a następnie umiejętności identyfikowania standardu mającego zastosowanie do rozpoznania sprawy oraz zasad i reguł rozstrzygania konfliktów między wchodzącymi w rachubę standardami³. Rolą sądu stała się taka interpretacja prawa krajowego, aby w pełni (z uwagi na *effet utile*) odzwierciedlała ona nie tylko literę, lecz również ducha prawa unijnego. Warto jest przypomnieć w tym względzie słowa sędziego brytyjskiego Briana Neilla⁴, który zauważył, że sądy nie mogą już spierać się o dokładny językowy sens. Muszą spojrzeć na cel i intencję przepisów, muszą wydobyć ducha Traktatu i stamtąd czerpać inspirację. Jeżeli znajdą lukę, muszą ją wypełnić najlepiej, jak potrafią. Muszą zrobić to, co twórcy danego aktu prawnego zrobiliby, gdyby mieli do czynienia z takim problemem. Z dniem akcesji obowiązek ten spoczął również na sądach polskich⁵.

Moment akcesji był o tyle kluczowy dla sądów, także administracyjnych, że na nowo odżyły dyskusje dotyczące tego, jaki powinien być sędzia, a zwłaszcza „dobry sędzia”, czyli jakie oczekiwania stawiane są wobec osób wykonujących ten zawód. Warto wskazać tutaj za T.T. Koncewiczem⁶, że dobry sędzia to taki, który jest świadomy swo-

¹ Por. E. Łętowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, PiP 2005, z. 4, s. 3.

² Zwrotem „cień europejski/wspólnotowy” posługuje się w swoich publikacjach E. Łętowska jako trawestacją „cienia semantycznego”, o jakim mówił J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 58, por. przypis 1.

³ A. Wróbel, *Globalna wspólnota sędziów?*, EPS 2006, nr 2, s. 1.

⁴ Sędzia Sądu Wyższego Anglii i Walii Sir Brian Neill, *Między spojrzeniem europejskim a angielskim*, PiŻ 2001, nr 9.

⁵ Por. też T.T. Koncewicz, *Jak interpretować prawo europejskie?* Palestra 2014, nr 5–6, s. 216 i n.

⁶ T.T. Koncewicz, *Aksjologia unijnego kodeksu proceduralnego*, Warszawa 2010, s. 163 i n.

jej roli, robi użytek ze środków, które ma do dyspozycji. Jest kreatywny: z jednej strony jest gotowy badać granice systemu prawnego, aby poznać, jak daleko może się posunąć w celu pełnej realizacji powierzzonej mu sędziowskiej funkcji. Z drugiej zaś – jest świadomy i gotów przestrzegać pewnych ograniczeń swojego sędziowskiego mandatu, poza który nie wolno mu wykroczyć. To sędzia z otwartym umysłem, dla którego tekst stanowi punkt wyjścia, nie jest natomiast celem, wolny od formalizmu oraz świadomy tego, że sądzenie nie jest czynnością czysto mechaniczną, ale wymaga kreatywności. Dobry sędzia musi być wolny od uprzedzeń, nie może popadać w skrajności i nie może widzieć świata w czarno-białych barwach.

E. Łętowska⁷ podkreślała, że udatność sędziowskiej pracy, ocena, czy sędzia dobrze pełni swoją misję, zależy od tego, czy opanował on trzy sprawności: czuć – umieć – chcieć. To triada, gdzie wrażliwość aksjologiczna, kształtowana przez strategię ochrony prawa podstawowych i założenia prawa unijnego, wymaga zawodowej sprawności, pozwalającej realizować ten zamysł aksjologiczny, a chęć działania wymaga przełamania bierności, rutyny i pewnego właściwego prawnikom oportunizmu.

Podobnie M. Safjan⁸ wskazywał, że prawo nie może być stosowane bez niezbędnej, koniecznej wrażliwości aksjologicznej tych, którzy to prawo stosują. Podkreślał, że trzeba zatem odczytywać z każdej normy, która jest generalna i ogólna, pewne wspólne, podstawowe wartości w niej tkwiące i interpretować je zgodnie z sensem nadanym przez ustawodawcę, a zarazem w sposób, który pozwala rozstrzygać sprawiedliwie konkretne spory. Jednym słowem, sędziowie muszą przewyciężyć tendencję do formalnego pojmowania procesu stosowania prawa. Muszą patrzeć na prawo jako na system, będący przede wszystkim nośnikiem pewnych zasad i wartości wyrażanych często w sposób generalny, a które muszą być wykorzystywane z wyczuciem, adekwatnie do istniejącej sytuacji.

Sama akcesja nie była jednak zasadniczym momentem, w którym sędziowie w Polsce musieli sprostać wskazanym wyżej oczekiwaniom i nauczyć się wykazywania tzw. czujności unijnej. Z uwagi bowiem na długotrwałość procesu podatkowego w pierwszych miesiącach po akcesji sądy nie zajmowały się sprawami tzw. unijnymi, lecz przedakcesyjnymi, konsekwentnie wskazując, że do tego typu postępowań nie stosuje się przepisów prawa unijnego. Jedynie nieliczne składy sędziowskie czerpały z ducha i zasad dyrektyw, wspomagając argumentami z nich płynącymi wykładnię przepisów prawa krajowego obowiązującego w okresie przedakcesyjnym.

Tak naprawdę sędziowie stanęli przed zadaniem oceny prawidłowości implementacji prawa krajowego w kontekście prawa unijnego w zakresie VAT, w przybliżeniu, półtora roku po akcesji. Początki unijnego orzekania były o tyle trudne, że wiązały się z błędnym tłumaczeniem na język polski dyrektyw dotyczących VAT. Ustalenie zatem zakresu implementacyjnego oznaczało w pierwszej kolejności konieczność zmierzenia się z problemem językowym. W drugiej kolejności wiązało się z problemem mentalnym dotyczącym możliwości zastosowania do sprawy polskiej innej wersji językowej aktu prawnego niż wersja polska. Problem ten występuje do dzisiaj, jednakże nie jest on tak jaskrawy, jak to miało miejsce w momencie akcesji, ponieważ poziom tłumaczeń aktów prawnych podniósł się w sposób wyraźny. W sytuacji zaś, gdy mamy do czynienia

⁷ E. Łętowska, *Miedzy Scyllą i Charybdą – sędzia polski między Strasburgiem i Luksemburgiem*, EPS 2005, nr 1, s. 5.

⁸ *Prymat prawa wspólnotowego nad konstytucją?*, wywiad z M. Safjanem, EPS 2006, nr 4, s. 9.

z rozbieżnością wersji językowych, sądy korzystają ze wskazówek zawartych w orzecznictwie TS i uwzględniają wszystkie wersje językowe dyrektywy, jak też odwołują się do celu jej regulacji.

Kolejnym problemem był brak tłumaczeń orzecznictwa TS w zakresie VAT do dnia akcesji. Wiązało się to z koniecznością dokonywania przede wszystkim samodzielnych tłumaczeń tych wyroków przez sędziów, posługiwania się odesłaniami zawartymi w późniejszym, już przetłumaczonym orzecznictwie TS, a także korzystania z tłumaczeń dokonywanych w komentarzach czy przez pracowników Wydziału Prawa Europejskiego Biura Orzecznictwa NSA.

Uzyskanie właściwego tłumaczenia wyroku było dopiero początkiem drogi do zrozumienia wykładni prawa unijnego poczynionej przez TS. Analiza wyroków dotyczących spornego zakresu dawała możliwość dokonania oceny, czy taki wyrok miał zastosowanie w danej sprawie. Nauczenie się selekcjonowania wyroków, czytania ich z uwzględnieniem specyficznej manieri w sposobie uzasadniania i przy dość okrojonym stanie faktycznym, jak też zrozumienie intencji TS zawartych w tych wyrokach nie było i nadal nie jest zadaniem prostym. Widoczne jest to w szczególności w sprawach, w których dwie strony procesu powołują się na tezy tego samego wyroku Trybunału i wywodzą z niego odmienne skutki prawne.

Na tle analizy wyroków sądów administracyjnych widoczna jest tendencja do dochodzenia do swoistej dojrzałości przez sędziów w tej materii. Na początku orzekania w aspekcie unijnym sędziowie nie odnosili się w ogóle do orzecznictwa TS. Istniał bowiem dylemat, czy można stosować w polskich sprawach wyroki TS, które zapadły na tle spraw innych państw członkowskich. Rozwianie tych wstępnych wątpliwości na podstawie orzecznictwa TS w tym zakresie spowodowało, że początkowo odnoszono się do dorobku TS dość bezkrytycznie. Uznawano je bowiem za wytyczające kierunek wykładni prawa unijnego, niedające prawa do jakiegokolwiek dyskusji. Z czasem jednak sądy zaczęły podchodzić do wyroków TS w sposób bardziej rozważny i sceptyczny, szczególnie w sytuacjach gdy zauważono błędy w tłumaczeniach, niekonsekwencje w uzasadnieniach czy rozbieżności w zajęтым stanowisku. Konsekwencją zaś wątpliwości w tej materii stało się wykorzystywanie kolejnego narzędzia sędziowskiego w postaci możliwości zadania pytania prejudycjalnego. Sądy administracyjne w sprawach VAT przedłożyły jak do tej pory największą liczbę pytań prejudycjalnych (31). Świadczy to o zmianie postawy sędziego polskiego z biernej na czynną, gotowości do dialogu z TS na temat wykładni prawa unijnego.

Obiektywnie należy stwierdzić, że sędziowie byli teoretycznie przygotowani do nowych wyzwań, zwłaszcza dzięki szkoleniom, które miały miejsce w TS, lecz również dzięki skończonym (wprawdzie przez nielicznych) studiom zagranicznym. Ponadto do grona sędziów wojewódzkich sądów administracyjnych przyjęto pracowników administracji podatkowej, którzy przeszli cykl szkoleń w zakresie prawa unijnego i VAT, przeprowadzanych przez ekspertów zagranicznych i polskich trenerów Ministerstwa Finansów, finansowanych w ramach programu PHARE „Wzmocniona Administracja Podatkowa”. Nie były to jednak szkolenia nakierowane *stricte* na rolę, jaką miał odegrać sędzia w zapewnieniu efektywności prawa unijnego. Należy też zauważyć, że nie było określonej standaryzacji reguł postępowania sądów w wypadku spraw unijnych, w których zaistniał konflikt norm prawa unijnego i krajowego czy też podejrzenie takiego konfliktu.

Wiedzę tę sędziowie czerpali z literatury polskiej i zagranicznej, z wyroków i materiałów TS oraz z organizowanych sporadycznie spotkań i konferencji, na których m.in. wymieniali doświadczenia z kolegami z innych państw członkowskich.

Jednakże – jak mawiał Juliusz Cezar – „Nauczycielką wszystkiego jest praktyka”. Tak też stało się w tym przypadku. Każdy sędzia rozpoznający sprawę unijną stanął przed koniecznością zmierzenia się z nią samodzielnie i wspólnie z innymi kolegami w składzie sędziowskim. Im więcej spraw tego rodzaju było przedmiotem orzekania, tym sędziowie stawali się śmielsi w używaniu „nowych” narzędzi orzeczniczych. Niebagatelną rolę w tym względzie odegrali profesjonalni pełnomocnicy (szczególnie nowa grupa zawodowa – doradcy podatkowi), którzy w swoich skargach wskazywali nieprawidłowości implementacyjne polskiego ustawodawcy, jak też formułowali nowe oczekiwania wobec sądów, podkreślając swoje prawa, których źródło wywodzili z prawa unijnego. Można mówić o rosnącej wśród sędziów administracyjnych świadomości działania w charakterze sędziego unijnego. Najistotniejszym czynnikiem blokującym, z którym musiał zmierzyć się każdy sędzia, było przewartościowanie sposobu myślenia o wykładni prawa. Przestał liczyć się sam tekst aktu prawnego, konieczne było zrozumienie systemu i celu poszczególnych przepisów. Sędzia nie mógł też jedynie stwierdzić niezgodności prawa krajowego z unijnym i uchylić zaskarżonej decyzji, zobowiązany był również do pozytywnego działania w celu wyeliminowania takiej niezgodności, czy to w drodze wykładni prounijnej, czy wręcz odmowy zastosowania prawa krajowego i odkodowania normy prawnej mającej zastosowanie w sprawie. Zatem sprawy unijne wymusiły wręcz prawotwórcze działanie sędziów, które zastąpiło wpajany od studiów „tekstualizm” i niechęć do precedensu. Zmiana wieloletnich przyzwyczajeń również wymagała czasu. Sędziowie musieli (i muszą) wyjść z formalnego pojmowania procesu stosowania prawa i wykształcić w sobie – wspomnianą już wcześniej – zupełnie inną wrażliwość aksjologiczną, kształtowaną przez założenia prawa unijnego. Przykładem trwania w błędnym nawyku interpretacyjnym są sprawy, w których sędziowie, próbując ustalić zakres terminu użytego w prawie unijnym, odnoszą się do słownika języka polskiego, zapominając o tym, że terminy użyte w dyrektywie stanowią autonomiczne pojęcia prawa unijnego.

Dziesięć lat akcesji Polski do UE to czas, w którym polski sędzia administracyjny, zwłaszcza w zakresie VAT, oswoił się z obowiązkami sędziego unijnego. To sędzia świadomy, który potrafi rozpoznawać w sprawach wątek unijny, stwierdzić niedoskonałość implementacji i zastosować właściwe narzędzie do jej wyeliminowania, odwołując się do przepisów prawa unijnego, jak też orzecznictwa TS. Choć zdarza się, że w niektórych sprawach sędzia ten nie zauważa „cienia unijnego”, lub nie do końca potrafi zrozumieć celów i wartości dyrektywy, zasad prawa unijnego czy wykładni prawa dokonaną przez TS, co skutkuje koniecznością zmiany własnego stanowiska wyrażonego w rozstrzyganej sprawie.

Powyższe wskazuje na to, że sędziowie powinni w większym stopniu podnosić własne kwalifikacje w zakresie rozumienia prawa unijnego, jak też wykorzystywać instytucję pytań prejudycjalnych jako możliwość nawiązania realnego dialogu z Trybunałem. Przed zadaniem takiego pytania nie powinna sędziego powstrzymywać obawa przed samym rozstrzygnięciem TS i późniejszą oceną tego faktu przez innych. Pokutuje wśród sędziów tzw. syndrom Ceramiki Paradyż, a zatem obawa, że TS nie orzeknie na zadane przez sędziego pytanie wyrokiem, lecz postanowieniem, co może wpłynąć

na postrzeganie sądu (sędziego) jako mniej kompetentnego. Nic bardziej mylnego. To do sądu należy ocena, kiedy ma wątpliwości dotyczące wykładni prawa unijnego, i to na nim spoczywa obowiązek rozstrzygnięcia sprawy. Każde zatem zadane pytanie prejudycjalne jest z założenia pytaniem dobrym, bo wynikającym z chęci lepszego zrozumienia intencji ustawodawcy unijnego. Tak naprawdę żadne pytanie nie pozostaje bez odpowiedzi TS, który podkreślając w swoim orzecznictwie chęć współpracy z sędziami krajowymi, wypełnia swoją funkcję, dając w każdej sprawie wskazówki, jak należy stosować prawo unijne. Ta „pomocna dłoń” jest niebywale istotna w rozstrzygnięciu danej sprawy. Przyjęta przez Trybunał formuła procesowa nie ma zatem wpływu na istotę rozstrzygnięcia, jakim jest rozwianie wątpliwości sędziego krajowego. Tak też było we wspomnianym postanowieniu w sprawie *Ceramika Paradyż*, C-168/06, EU:C:2007:139, w którym nie tylko wskazano sposób postępowania w odniesieniu do spraw przedakcesyjnych, lecz także wyraźnie przesądzono o charakterze dodatkowego zobowiązania podatkowego jako sankcji administracyjnej. Podobnie w postanowieniu w sprawie *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, gdzie TS wyraźnie wskazał wyroki i stanowisko, które powinny mieć zastosowanie w sprawie prawa do odliczenia VAT wykazanego na fakturze otrzymanej od firmanta. Analogiczna sytuacja miała miejsce w przypadku postanowienia w sprawie *Gmina Wrocław*, C-72/13, EU:C:2014:197, w którym wskazano wcześniejsze wyroki, aby rozwiązać wątpliwości sądu krajowego w zakresie kwalifikacji na gruncie VAT zbycia składników majątku przez gminę.

Należy także zauważyć, że przed wykonywaniem kompetencji sędziego unijnego sędzia nie powinien być powstrzymywany m.in. przez strony postępowania, grupy nacisku czy prasę, a nawet kolegów sędziów. Dobry sędzia to sędzia bezstronny i niezależny. Gwarancja niezawisłego sądu stanowi fundamentalne prawo człowieka, jak też jest konstytucyjną zasadą wymiaru sprawiedliwości. Akcesja spowodowała konieczność ponownego przemyślenia koncepcji niezależności sądu, jednakże z punktu widzenia mentalnego, tj. wewnętrznej niezależności sędziego. To czas, w którym sędziowie nie mogą oddzielać się instytucjonalnym murem od świata zewnętrznego i przybierać roli automatycznego wykonawcy woli ustawodawcy⁹. Każda rozstrzygana przez sędziego sprawa wymaga od nas rozsądnosci, otwartości intelektualnej i gotowości do interakcji z innymi sędziami, jak też stronami procesu. Z tej drogi nie mogą nas zawrócić obawy czy interesy innych ludzi. Samoświadomość sędziego i jego wrażliwość odgrywają tutaj kluczową rolę. Na niezależność sędziego wpływa także jego poziom wiedzy w danej dziedzinie. Im lepiej jest on przygotowany merytorycznie do rozstrzygania sprawy, tym łatwiej jest mu oprzeć się niewłaściwym naciskom zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym oraz ma większą swobodę w rozstrzyganiu spraw zgodnie z własną oceną faktów zaistniałych w danej sprawie.

Należy także zauważyć, że pomimo iż samokształcenie jest podstawowym obowiązkiem sędziego, to jednak brakuje systemu kształcenia sędziów administracyjnych czy systemu finansowania ich uczestnictwa w szkoleniach czy spotkaniach międzynarodowych, jak też możliwości zgłębiania przez nich zagranicznej literatury fachowej. Załączki platform komunikacyjnych z kolegami sędziami z innych państw członkowskich można dostrzec w działalności takich stowarzyszeń jak International Association

⁹ Por. szerzej T.T. Koncewicz, *Aksjologia unijnego kodeksu proceduralnego*, Warszawa 2010, s. 163 i n.

of Tax Judges¹⁰ (Międzynarodowe Stowarzyszenie Sędziów Podatkowych) oraz Association of European Administrative Judges¹¹ (Stowarzyszenie Europejskich Sędziów Administracyjnych). Cykliczne spotkania organizowane w ramach tych stowarzyszeń dają możliwość wymiany doświadczeń i zrozumienia punktu widzenia kolegów na podobne zagadnienia unijne. Odminną kwestią jest pojawiająca się w literaturze¹² możliwość wykorzystywania wyroków sądów innych krajów w codziennej pracy sędziego. Na dzień dzisiejszy jest to o tyle utrudnione, że sędziowie polscy mają znikomą wiedzę na temat wspomnianych wyroków, jak też nie mają możliwości zrozumienia ani treści wyroków, ani ich kontekstu w postaci choćby systemu prawnego danego kraju – m.in. z uwagi na istniejącą barierę językową.

Nasuwa się również refleksja, że w obliczu niekwestionowanych wielu trudności, z jakimi wiąże się wykonywanie zawodu sędziego, sędziowie polscy niezależnie od posiadanej rangi powinni w większym stopniu ze sobą współpracować, wymieniać poglądy i, co najważniejsze, wspierać się wzajemnie. Jedynie przez dialog, pozbawiony dekonstruktywnej walki o rację, pierwszeństwo czy rangę, możemy realizować wspólne wszystkim sędziom wartości. Jedną z nich jest sprawiedliwość. Nie zapominajmy bowiem, że sądy nie tylko zmuszają rządy do bycia dobrymi rządami, ale przede wszystkim pomagają im stawać się takimi¹³.

¹⁰ Zob. <http://www.ijatj.net>.

¹¹ Zob. <http://www.aej.org>.

¹² M.in. L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 282.

¹³ Prof. John Mitchell – wykład inauguracyjny, Uniwersytet w Edynburgu 1968 r., za: T.T. Koncewicz, *Aksjologia...*, s. XIX.

VAT – STAN NIEUSTAJĄCEJ REWOLUCJI

Lubimy nadużywać wielkich słów. W świecie podatków, a zwłaszcza w szczególnym świecie VAT, takim z lubością nadużywanym słowem jest „rewolucja”. Z lektury prasy ekonomicznej, ale także fachowych wydawnictw zajmujących się podatkami wynika, że w zasadzie od lat przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zmieniają się ot tak po prostu, ale każda zmiana to w istocie rzeczy mała bądź znacząca rewolucja w VAT. Niewątpliwie przyczyniła się do tego dynamika nowelizacji tej ustawy – zdarzały się przecież i takie lata, w których ustawa zmieniana była kilkakrotnie. Tym samym podatnicy już nieco przyzwyczajeni do tej rozpędzonej karuzeli przywoływani byli do porządku wzmocnionym przekazem medialnym, a wzmocnienie to następowało poprzez nadanie określonej nowelizacji pewnej wyjątkowości. Stąd permanentnie ogłaszane „rewolucyjne zmiany w VAT”, które, rzecz jasna, z rewolucyjnością zazwyczaj wiele wspólnego nie miały.

Ale przecież i od tej reguły zdarzały się wyjątki. Wyjątkiem szczególnym była prawdziwa i jedyna taka rewolucja w VAT – a w zasadzie w naszym myśleniu o tym podatku – jaka nastąpiła z dniem 1 maja 2004 r., kiedy Polska stała się członkiem najbardziej zaawansowanego klubu VAT-owskiego, czyli została objęta unijnym, wspólnym systemem VAT. Po 11 latach od wejścia w życie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym weszliśmy na zupełnie nowy poziom zaawansowania VAT. Rzecz jasna już ustawa z 1993 r. była oparta na rozwiązaniach unijnych, w szczególności na legendarnej szóstej dyrektywie, jednak ze względu na to, że polska ustawa siłą rzeczy regulowała jedynie zasady opodatkowania czynności wykonywanych na terytorium Polski (a także import i eksport towarów i usług), przejęte rozwiązania nie uwzględniały zasad rozliczeń w ramach wspólnego rynku, a i te, które zostały przejęte (czy raczej – oparte na wzorach wynikających z szóstej dyrektywy), polski ustawodawca zaadaptował w sposób nierzadko budzący zdumienie. Tak było choćby w przypadku pierwotnie przyjętej formuły opodatkowania tzw. importu usług – przyjętej połowicznie, polski usługobiorca na jej podstawie miał obowiązek bowiem naliczyć podatek należny, natomiast nie uzyskał prawa do odliczenia podatku naliczonego. To i inne rozwiązania ulegały jednak stopniowym zmianom dostosowującym je do regulacji unijnych.

Tym samym można przyjąć, że podatnicy znali dobrze sam charakter i istotę systemu VAT nawet mimo tego, że poza polską ustawą znajdowały się zestaw rozwiązań związanych z opodatkowaniem obrotu wewnątrzwspólnotowego czy dość liczna grupa

przepisów szczególnych, jak choćby tworzących opcje opodatkowania nieruchomości czy możliwość szczególnego opodatkowania tzw. grup VAT-owskich.

Rewolucja roku 2004 dotyczyła w istocie rzeczy praktycznych aspektów związanych z włączeniem polskiego podatku do unijnego krwioobiegu VAT oraz przyjęciem *acquis communautaire*. Konsekwencje dla poszczególnych uczestników „gry w podatki” były w szczególności nieco odmienne. Dla prawodawcy oznaczało to konieczność stworzenia przepisów o VAT opartych na szóstej dyrektywie i z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹. Dla sądów administracyjnych oznaczało to oczywistą konieczność przeprowadzenia analizy w odniesieniu do rozstrzyganych spraw w zakresie obowiązków podatkowych w VAT z uwzględnieniem bogatego dorobku orzeczniczego TS. Dla podatników i doradców podatkowych wiązało się to ze stworzeniem palety nowych możliwości przygotowania i przeprowadzenia rozliczeń podatkowych w VAT – często w sposób niemal alternatywny – na podstawie regulacji polskiej ustawy albo przepisów szóstej dyrektywy, w przypadku gdy nie zostały one przez ustawodawcę, wbrew takiemu obowiązkowi, wprowadzone do przepisów krajowych.

Data 1 maja 2004 r. to moment, w którym nie tylko część polskich granic administracyjnych, celnych i podatkowych zatarła się, lecz także moment, w którym z całą mocą wdarł się w nasze doświadczenie podatkowe nie tylko ów niezwykle dorobek prawodawcy unijnego, ale w szczególności – zwłaszcza w praktyce doradców podatkowych – konstrukcje wypracowane przez TS. Te konstrukcje przez lata nam, doradcom podatkowym poznającym świat prawa unijnego, zdawały się wyrazem zupełnie innego poziomu kultury – nawet nie prawnej, ale raczej określającej zupełnie inny poziom relacji między organami państwa a obywatelami.

Jak się wydaje z perspektywy pierwszego dziesięciolecia, tym, co prawdziwie odmieniło praktykę dnia codziennego doradców podatkowych zajmujących się VAT, jest właśnie dorobek orzeczniczy wypracowany przez TS.

W konsekwencji regulacje ustawy o podatku od towarów i usług stały się przedmiotem analizy i kontroli dotyczących nie tylko ich poprawności, lecz także zgodności z szóstą dyrektywą. Pojawiły się w związku tym dość szybko kluczowe z punktu widzenia prawodawcy dylematy odnoszące się w pierwszej kolejności do towarów i usług, z różnych względów przed 1 maja 2004 r. traktowanych w sposób uprzywilejowany (zwłaszcza przez zastosowanie do nich preferencyjnej stawki podatku), a które to uprzywilejowanie nie mogło zostać utrzymane po tej dacie, jeżeli prawodawca chciał pozostać w zgodności z szóstą dyrektywą. Prawodawca dokonał przeglądu owych preferencji i znaczną ich część usunął. Część jednak, ze względów politycznych lub społecznych, pozostawił – jak można sądzić, z pełną świadomością naruszania przepisów szóstej dyrektywy (np. utrzymanie stawki obniżonej dla ubrań dla dzieci czy rękodzieła ludowego). Stopniowo – zwłaszcza po ostrzeżeniach Komisji Europejskiej – duża część tych przywilejów była likwidowana. Ustawodawca działał więc nieco na zasadzie: „wiemy, że naruszamy szóstą dyrektywę, ale ponieważ cel tego naruszenia jest szczytny, to zobaczymy jak długo uda się to czynić”. Można takie stanowisko oceniać różnie – z jednej strony zadbano o zachowanie niższej stawki na towary wrażliwe społecznie, takie jak choćby ubranka dla dzieci, jednakże niewątpliwie działaniem nagannym jest celowe i świadome naruszanie prawa unijnego.

¹ W 2004 r. jeszcze Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Oczywiście różne rozwiązania i konstrukcje mogły być stosowane w odmienny sposób w odniesieniu do rozmaitych podatków. Nie ulega jednak wątpliwości, że rozwiązania szczególnie interesujące, a zarazem nadające się do praktycznego zastosowania wypracowane zostały przede wszystkim w odniesieniu do VAT. Świat VAT jest bowiem dość szczególny, a wynika to przede wszystkim z tego, że z podatków o charakterze powszechnym to VAT jest najbardziej zharmonizowany w ramach UE. Oczywiście, jak doskonale wiemy, harmonizacja ta nie jest pełna i, jak można sądzić, nigdy pełna nie będzie, niemniej jednak sam fakt, że podstawowe konstrukcje podatku powinny być we wszystkich 28 państwach członkowskich tożsame, sprawia, że poziom zharmonizowania regulacji dotyczących tego podatku jest nadzwyczaj wysoki.

Właśnie ze względu na ową harmonizację opartą na zestawie obligatoryjnych rozwiązań określonych najpierw w szóstej dyrektywie, a obecnie w dyrektywie 2006/112/WE TS, uwzględniając rolę i charakter dyrektywy jako unijnego prawa wtórnego, wypracował w swoim orzecznictwie konstrukcję bezpośredniego stosowania dyrektywy, niezwykle istotną, a można by rzec – wręcz fundamentalną dla pojęcia całego wspólnego systemu VAT.

W pewnym uproszczeniu sprowadza się ona do tego, że w określonych okolicznościach podatnik, który dochodzi swoich praw, może powoływać się bezpośrednio na dyrektywę unijną i nie mogą mu tego uniemożliwiać przepisy prawa krajowego. Innymi słowy, w przypadku sprzeczności normy prawa krajowego z normą dyrektywy, mającą charakter bezwarunkowy i wystarczająco precyzyjny, podatnik może powołać się wprost na regulację dyrektywy z pominięciem prawa krajowego.

Jak wynika z orzecznictwa TS, możliwość powołania się przez podatnika na dyrektywę i możliwość jej bezpośredniego zastosowania jest, z punktu widzenia konstrukcji systemu, niezbędna, dlatego że skuteczność dyrektywy nakładającej na państwo członkowskie obowiązek podjęcia działania byłaby ograniczona, gdyby jednostka nie mogła powołać się wprost na dyrektywę przed sądem państwa członkowskiego, ten zaś nie mógłby uwzględnić tej kwestii jako zagadnienia prawa unijnego, a zatem mającego pierwszeństwo przed prawem krajowym. W konsekwencji w przypadku braku możliwości stosowania bezpośredniego dyrektywy przez podatnika obowiązek wdrożenia jej bezwarunkowych norm przez państwa członkowskie byłby dość iluzoryczny. Możliwość bezpośredniego stosowania dyrektywy przez podatnika jest w istocie rzeczy narzędziem powodującym konieczność prawidłowej i terminowej implementacji przepisów dyrektywy przez państwa członkowskie.

Czy oznacza to, że po 10 latach ustawa o podatku od towarów i usług jest wolna od regulacji niezgodnych z dyrektywą 2006/112/WE? Nie – regulacji naruszających w mniejszym lub większym stopniu dyrektywę wciąż jest całkiem dużo. Szczególnie zaskakujący wydaje się zaś fakt, że nierzadko owe niezgodności nie mają (względnie nie miały) charakteru regulacji, które naruszają dyrektywę z jakiegoś przemyślanego i społecznie lub politycznie uzasadnionego powodu.

Przykładów przepisów, których sprzeczność z dyrektywą była oczywista, a jednak ustawodawca czekał kilka lat ze zmianą, mimo że nie było ku temu żadnych powodów, jest wiele. Dotyczy to choćby tak istotnej grupy regulacji, jak przepisy dotyczące podstawy opodatkowania, które dopiero od 1 stycznia 2014 r. zostały zmienione w sposób pozwalający na uznanie ich za zgodne z dyrektywą 2006/112/WE.

Przykładem regulacji w dalszym ciągu niezgodnej z przepisami powyższej dyrektywy jest sama definicja towarów. Definicja ta, ujęta w art. 2 pkt 6 u.p.t.u., jest prosta, przewiduje bowiem, że towarami są „rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii”, i odpowiada w zasadzie definicji zawartej w art. 15 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE („Energia elektryczna, gaz, energia cieplna lub chłodnicza i tym podobne są uważane za rzeczy”). Natomiast art. 15 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE przewiduje, że państwa członkowskie mogą uznać za rzeczy (towary) także:

- 1) określone udziały w nieruchomości;
- 2) prawa rzeczowe dające ich posiadaczowi prawa do korzystania z nieruchomości;
- 3) udziały i inne równoważne udziałom tytuły prawne dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadania nieruchomości bądź jej części.

Taka konstrukcja art. 15 sprawia, że na gruncie dyrektywy 2006/112/WE owe prawa i udziały nie są towarami – mogą się nimi stać tylko w poszczególnych państwach członkowskich, jednakże wyłącznie pod warunkiem że państwa te tak zadecydują w swoim prawie krajowym.

Wykorzystanie tej możliwości i uznanie przez państwo członkowskie powyższych praw i udziałów za towary skutkuje automatycznie tym, że ich zbycie będzie stanowić dostawę towarów. Polski ustawodawca nie skorzystał z tej opcji, za to stworzył dość zaskakującą konstrukcję w regulacjach art. 7 ust. 1 pkt 5–7 u.p.t.u., przyjmując, że za dostawę towarów będzie uważał zdarzenia takie jak np. ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste itp. Innymi słowy, nie uznał np. prawa spółdzielczego do lokalu za towar (mimo że mógł to zrobić na podstawie art. 15 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE). Uznał natomiast ustanowienie takiego prawa za dostawę towarów (do czego upoważnienia nie miał). Efekt teoretycznie jest taki sam, tyle że dobór instrumentu jest zasadniczo niewłaściwy. Ma to swoje negatywne konsekwencje w przypadku sprzedaży udziału we współwłasności. Gdyby bowiem ustawodawca uznał udział we współwłasności za towar, to zbycie takiego udziału stanowiłoby dostawę towarów. Nie zrobił tego jednak, co sprawiło, że w orzecznictwie pojawił się pogląd, że ze względu na definicję usługi zawartą w art. 8 ust. 1 u.p.t.u. (w ogromnym uproszczeniu – usługą jest takie świadczenie, które nie jest dostawą towarów) sprzedaż udziału we współwłasności została uznana za świadczenie usługi. Absurd? Tylko pozornie. Niewątpliwie jest to czynność opodatkowana, a skoro udział nie jest towarem, to nie mamy do czynienia z dostawą towarów. Pozostaje więc uznanie takiego zbycia za świadczenie usługi.

Tu w zasadzie pojawił się moment, w którym potrzebna była interwencja ustawodawcy. Powinien on być tak zmienić definicję towaru, aby sprzedaż udziału we współwłasności nie była uznawana za świadczenie usług. Nie zrobił tego jednak. Natomiast – co należy ocenić jednoznacznie negatywnie – w jego rolę wcielił się NSA, który w wybitnie karkołomnie uzasadnionej uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 24 października 2011 r. I FPS 2/11, LEX nr 964566, uznał, że sprzedaż udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. Tym samym orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie sprzedaży udziałów we współwłasności nieruchomości zostało ujednolicone. Szkoda, że o poprawność regulacji nie zadbał sam ustawodawca.

To drobne przykłady spośród wielu wciąż istniejących niezgodności przepisów krajowych z dyrektywą. Niewątpliwie należy dążyć do tego, aby niezgodności te eliminować, bo ich istnienie tworzy często zupełnie niepotrzebnie spory i kontrowersje, nie rzadko dość kosztowne dla Skarbu Państwa.

W tej mierze ważną rolę, niejako podmiotów z jednej strony na bieżąco kontrolujących zgodność regulacji polskich z dyrektywą i inicjujących dyskusję na temat zmian podatków, z drugiej zaś – popularyzujących wiedzę na temat regulacji unijnych i wagi orzecznictwa TS, odegrali doradcy podatkowi. Jako środowisko byli oni dobrze przygotowani do tej roli i należycie się z niej wywiązali. Świadczy o tym znacząca aktywność publicystyczna przedstawicieli środowiska doradców podatkowych (większość dostępnych na rynku polskim komentarzy i opracowań dotyczących unijnych przepisów o VAT jest ich autorstwa²).

Ta rola doradców podatkowych nie została zakończona. Wynika to bowiem z tego, że nic nie wskazuje, aby w dostrzegalnej perspektywie ustawa o podatku od towarów i usług osiągnęła pełną zgodność z przepisami unijnymi, gdyż niewątpliwie przez wiele najbliższych lat nic się w tej mierze nie zmieni.

² M.in. *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2012*, red. J. Martini, Wrocław 2012; Ł. Karpiesiuk, J. Martini, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2007; *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2003.

NARUSZENIE KLAUZULI *STAND-STILL*

Prawodawca unijny w dyrektywie 2006/112/WE nałożył na państwa członkowskie wielorakie obowiązki. Większość z nich sprowadza się do transponowania dość precyzyjnych postanowień dyrektywy do krajowego porządku prawnego oraz zapewnienia ich efektywności. Niektóre oznaczają jednak właściwie tylko powstrzymanie się od zmian w krajowym porządku prawnym, które oddaliłyby krajowe reguły opodatkowania VAT od wzorca unijnego. Do tej drugiej kategorii należałoby zaliczyć art. 176 dyrektywy 2006/112/WE (jego nieco odmiennie sformułowanym poprzednikiem w szóstej dyrektywie był art. 17 ust. 6).

Zgodnie z art. 176 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112/WE, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT. W żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne.

Jak dotychczas na poziomie unijnym nie stworzono katalogu wydatków, które nie dają prawa do odliczenia podatku naliczonego. W związku z tym kluczowe znaczenie ma drugi akapit art. 176 dyrektywy 2006/112/WE, który przesądza o tym, że do czasu wejścia w życie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, państwa członkowskie mogą utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub – w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty po tym terminie – przepisy obowiązujące w dniu ich przystąpienia.

Artykuł 176 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE oraz jego poprzednik z szóstej dyrektywy bywają określane mianem klauzuli *stand-still*, chociaż można by się zastanawiać, czy nie bardziej adekwatne byłoby określenie *point of no return*, gdyż każda zmiana w krajowym porządku prawnym na korzyść podatników, tj. eliminująca wyłączenia z prawa do odliczenia, tworzy nowy punkt odniesienia. Państwo członkowskie nie może samodzielnie ponownie wprowadzić ograniczenia w prawie do odliczenia, które samo wcześniej zniosło, nawet jeśli przywrócenie go skutkowałoby odtworzeniem regulacji z 1 stycznia 1979 r. czy z dnia akcesji. Takie pojmowanie zakazu z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zaprezentował TS w wyroku *Komisja/Francja*, C-40/00, EU:C:2001:338. Nie ma wątpliwości, że zapatrywania na interpretację art. 176 dyrektywy 2006/112/WE powinno być w tym zakresie identyczne. Niezależnie jednak od tego trzeba podkreślić, że poza sporem jest brak możliwości wprowadzania zmian ograniczających prawo do odliczenia w porównaniu ze stanem z 1 stycznia 1979 r. czy z dnia akcesji dla państw