

Marek Rzotkiewicz*

SZEŚĆ LAT CZŁONKOSTWA POLSKI W UE W DZIEDZINIE PODATKÓW

1. Wprowadzenie

Mówiąc o podatkach w prawie UE nie można ograniczać ich roli jedynie do zapewnienia wpływów do budżetu państwa. Niezależnie bowiem od funkcji fiskalnej, podatki spełniają również funkcję stymulacyjną, wpływając na funkcjonowanie gospodarki oraz pobudzając lub ograniczając konkurencję pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi. Z tego względu istnieje naturalna tendencja do wykorzystywania prawa podatkowego jako narzędzia, za pomocą którego poszczególne państwa usiłują wpływać na funkcjonowanie rodzimych rynków w relacjach z innymi państwami i uzyskanie w ten sposób przewagi gospodarczej. Jakkolwiek żadne państwo nie przyzna, że świadomie i celowo stosuje tego typu praktyki, sytuacje w których formułuje się tego typu zarzuty w stosunku do innych państw nie są już niczym wyjątkowym, zwłaszcza że poszczególne państwa są żywotnie zainteresowane tym, aby inne państwa nie ustanawiały przepisów podatkowych, które mogłyby mieć niekorzystny wpływ na te pierwsze. Proces ten postrzegany jest negatywnie i przyjęło się go nazywać konkurencją regulacyjną, dumpingiem regulacyjnym, czy innymi zbliżonymi określeniami o negatywnej konotacji.

Powyższe zagrożenia zostały dostrzeżone i uznane za niekorzystne dla funkcjonowania rynku wewnętrznego, co doprowadziło do wydania przez Radę w dniu 1 grudnia 1997 r. Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania

* Mgr Marek Rzotkiewicz – Starszy Specjalista, Departament Monitorowania Pomocy Publicznej, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

przedsiębiorstw¹. Regulacja ta zawiera podstawowe uregulowania w kwestii przepisów podatkowych, wpływających lub mogących wpływać na lokowanie inwestycji we Wspólnocie i określa praktyki, które uznaje za szkodliwe.

Niezależnie od wpływu, jaki ww. proces wywiera na relacje pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, taka rywalizacja pomiędzy nimi ogranicza swobodny przepływ towarów wewnątrz UE, zagrażając również funkcjonowaniu rynku wewnętrznego, a więc samym podstawom, na których została zbudowana UE. Z tego względu prawo podatkowe poszczególnych państw członkowskich podlega kontroli UE, która wprowadza zakaz opodatkowania dyskryminacyjnego, zakaz opodatkowania protekcyjnego, a także zakaz zróżnicowanego opodatkowania towarów podobnych.

1.1. Zakaz opodatkowania dyskryminacyjnego

Zgodnie z zakazem opodatkowania dyskryminacyjnego (art. 110 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dalej TFUE), żadne państwo członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Przepis ten ustanawia zakaz opodatkowania dyskryminacyjnego w imporcie z innych państw członkowskich. Ustanawianie takich podatków może być traktowane, jako wskazane w art. 34 TFUE ograniczenie ilościowe w przywozie lub środek o skutku równoważnym, których ustanawianie między państwami członkowskimi jest zakazane. Kluczowym kryterium, na podstawie którego ocenia się stosowanie tego przepisu jest kryterium podobieństwa produktów krajowych do innych produktów pochodzących z innych państw członkowskich².

1.2. Zakaz opodatkowania protekcyjnego

Z kolei, zgodnie z zakazem opodatkowania protekcyjnego (art. 110 ust. 2 TFUE), żadne państwo członkowskie nie może nakładać na produkty innych państw członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty tego państwa. Przepis ten wprowadza zakaz opodatkowania protekcyjnego w imporcie z innych państw członkowskich

¹ Code of conduct for business taxation (Dz.Urz. UE 1998 Nr C 2/1).

² M. Szwarc-Kuczer, *Swobodny przepływ towarów na rynku wewnętrznym, Unia Europejska – Część II Prawo Gospodarcze*, (red. B. Wawrzyńczyk-Jędryka), Warszawa 2008, s. 710.

i stanowi uzupełnienie, w stosunku do zakazu opodatkowania dyskryminacyjnego produktów importowanych z innych państw członkowskich. Przykładami praktycznego zastosowania ww. zakazu w orzecznictwie TS mogą być: dotycząca opodatkowania przez Włochy przywozu bananów sprawa 193/85³, w której Trybunał wskazał: „[u]stęp drugi artykułu 95 Traktatu⁴ wyklucza pobieranie podatku konsumpcyjnego od pewnych importowanych owoców w przypadkach, w których może to chronić krajową produkcję owoców, ponieważ przepis ten obejmuje wszelkie formy pośredniej ochrony podatkowej w przypadku produktów, które nie będąc podobnymi w znaczeniu pierwszego ustępu art. 95 TWE, jednakże wzajemnie ze sobą konkurują, choćby częściowo, pośrednio lub potencjalnie”, a także dotycząca opodatkowania przez Wielką Brytanię piwa i wina sprawa 170/78⁵, w której TS wskazał: „[u]stęp drugi artykułu 95 ma zastosowanie do traktowania w celach podatkowych produktów, które pomimo niespełnienia kryteriów podobieństwa ustanowionych w pierwszym ustępie tego artykułu, konkurują bądź to częściowo lub potencjalnie z pewnymi produktami z kraju importu”.

1.3. Zakaz zróżnicowanego opodatkowania towarów podobnych

Obok wprowadzenia zakazów opodatkowania dyskryminacyjnego oraz protekcjonistycznego, na podstawie art. 110 ust. 1 TFUE wyróżnia się również zakaz zróżnicowanego opodatkowania towarów podobnych. Wyróżnia się⁶ dwie metody określenia „podobieństwa” towarów.

W pierwszym przypadku przyjmuje się, że towary są podobne, jeżeli są klasyfikowane w taki sam sposób z punktu widzenia regulacji podatkowych, celnych lub statystycznych, w drugim natomiast przypadku za podstawowe kryterium określania podobieństwa towarów uznaje się kryterium ich użyteczności. Zgodnie z tą metodą towarami podobnymi są towary, które zaspokajają te same potrzeby użytkownika i mogą być używane zamiennie. Tak na przykład w sprawie *Hansen*⁷ dotyczącej opodat-

³ Wyrok TS z 7.5.1987 r., sprawa 193/85 *Cooperativa Co-Frutta Srl. v. Amministrazione delle Finanze dello Stato* Zb.Orz. 1987 2085.

⁴ Obecnie art. 110 ust. 2 TFUE.

⁵ Wyrok TS z 12.7.1983 r., sprawa 170/78 *Komisja v. Zjednoczone Królestwo* Zb.Orz. 1983 2265.

⁶ W. Czapliński, *Swoboda przepływu towarów, Prawo Unii Europejskiej. Prawo materialne i polityki*, (red. J. Barcz), Warszawa 2003, s. 39.

⁷ Wyrok TS z 10.10.1978, sprawa 148/77 *Hansen v. Hauptzollamt Flensburg* Zb.Orz. 1978 1787.

kowania przez Niemcy napojów alkoholowych TS wskazał: „[w] przypadkach, w których krajowe ustawodawstwo podatkowe, w drodze zwolnień podatkowych lub wprowadzenia obniżonych stawek podatkowych, ustanawia korzystniejsze warunki dla pewnej klasy producentów, lub produkcji pewnych rodzajów napojów alkoholowych, nawet jeżeli takie korzyści są udzielane tylko na rzecz niewielkiej części krajowej produkcji lub są ustanawiane z powodów społecznych, korzyści te muszą być rozszerzone na importowane wspólnotowe napoje alkoholowe, które spełniają te same warunki, mając na uwadze kryteria ustanowione w pierwszym oraz drugim ustępie art. 95 EWG.”

1.4. Uzasadnienie dla wprowadzenia powyższych zakazów

Wprowadzenie do prawa UE ww. zakazów miało na celu ochronę rynku wewnętrznego jako całości przed wewnętrzną konkurencją pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, na co wyraźnie wskazuje ww. wyrok w sprawie 170/78⁸, zgodnie z którym „[c]elem artykułu 95 Traktatu, jako całości, jest eliminacja negatywnych skutków na swobodny przepływ towarów oraz na normalne warunki konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi dyskryminacyjnego lub protekcyjnego stosowania wewnętrznego opodatkowania. W tym celu, ustęp pierwszy, odnoszący się do towarów „podobnych”, które z definicji są w znacznym stopniu porównywalne, zakazuje ustanawiania jakichkolwiek przepisów podatkowych, których skutkiem jest wprowadzanie, w jakikolwiek sposób, wyższego opodatkowania na towary importowane niż na podobne towary krajowe. Ustęp drugi, ze swej strony, ma zastosowanie do traktowania w celach podatkowych towarów, które, pomimo niespełnienia kryterium podobieństwa, jednakże konkurują, bądź to częściowo lub potencjalnie z pewnymi produktami z kraju importu. Przepis ten, z uwagi na trudności w dokonaniu wystarczająco precyzyjnego porównania pomiędzy przedmiotowymi produktami, wykorzystuje bardziej ogólne kryterium, innymi słowy pośredniej ochrony ustanowionej przez krajowy system podatkowy.”

Z powyższych uregulowań oraz orzecznictwa sądów wspólnotowych wynikają dwa następujące wnioski: (i) państwa członkowskie posiadają autonomię do regulowania ich spraw podatkowych, oraz (ii) autonomia ta nie jest nieograniczona i podlega kontroli prawa UE.

⁸ Zob. przypis 5.

2. Harmonizacja podatków w prawie UE

Mówiąc o podatkach w prawie UE, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy podatkami obrotowymi, akcyzowymi i innymi podatkami pośrednimi, a podatkami dochodowymi oraz podatkami od gromadzenia kapitału. Rozróżnienie takie jest stosowane, co prawda również w ustawodawstwach poszczególnych państw członkowskich, niemniej jednak oparte jest ono na kryterium charakteru poszczególnych podatków i ich wpływu na zapewnienie dochodów do budżetu państwa, podczas gdy w prawie UE podstawowym kryterium dokonywanego rozróżnienia jest wpływ poszczególnych podatków na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Z tego względu, nie odrzucając ww. podziału opartego na funkcji fiskalnej poszczególnych podatków, w prawie UE wyróżnia się przede wszystkim podatki zharmonizowane i niezharmonizowane. Podział podatków na podlegające harmonizacji został dokonany już w wydanej przez Komisję w 1985 r. Białej Księdze w sprawie urzeczywistnienia rynku wewnętrznego⁹, w której uznano, że oprócz podatków, które mają wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego istnieją również inne, które takiego wpływu nie wywierają, albo wpływ przez nie wywierany jest mniejszy. Z tego względu dokonano podziału poszczególnych podatków na grupy, w zależności od preferowanego zakresu harmonizacji.

Zgodnie z ww. założeniami, uznano że harmonizacji na poziomie wspólnotowym powinny podlegać podatki pośrednie (art. 110–113 TFUE), a podatki bezpośrednie (art. 115, 116 oraz 352 TFUE) jedynie częściowo.

2.1. Podatki pośrednie

2.1.1. Podatek od wartości dodanej

W zakresie podatku od wartości dodanej kluczowe znaczenie ma obecnie Dyrektywa 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰, w preambule do której wskazano, że realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego wymaga zastosowania w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obroto-

⁹ Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29.6.1985), http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf.

¹⁰ Dz.Urz. UE 2006 Nr L 347/1.

wych, które nie zakłócają warunków konkurencji, ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenia usług. W związku z tym, w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego. Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji¹¹.

Przed wejściem w życie dyrektywy 2006/112/WE, w zakresie podatku VAT zastosowanie miały przede wszystkim: I Dyrektywa 67/227/EWG z 11.4.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych¹², a później VI Dyrektywa 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku¹³. Dyrektywa ta była następnie wielokrotnie nowelizowana i obowiązywała aż do 31.12.2006 r., kiedy została zastąpiona dyrektywą 2006/112/WE, obok której obowiązuje również rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z 17.10.2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴, a także rozporządzenie Rady (WE) nr 1798/2003 z 7.10.2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej¹⁵.

Jedną z podstawowych cech podatku od wartości dodanej jest jego powszechność oznaczająca, że co do zasady definicja czynności opodatkowanych jest bardzo szeroka (dostawa towarów i świadczenie usług), a podatek ten praktycznie obejmuje każdą działalność zarobkową, bez względu na to, kto tę działalność wykonuje. Z powyższego wynika, że opodatkowaniu podlega obrót każdym dobrem, a ewentualne odstępstwa od zasady powszechności (z uwagi na harmonizacyjny charakter tego podatku na poziomie wspólnoto-

¹¹ Preambuła do Dyrektywy 2006/112/WE.

¹² Dz.Urz. UE 1967 Nr L 71.

¹³ Dz.Urz. UE 1977 Nr L 145/1.

¹⁴ Dz.Urz. UE 2005 Nr L 288/1.

¹⁵ Dz. Urz. UE 2003 L 264/1.

wym) dopuszczalne są jedynie w zakresie określonym w prawie wspólnotowym (np. zamknięty katalog usług zwolnionych od VAT, czy zwolnienie podmiotowe podatników osiągających małe obroty).

Wyjątkiem od zasady powszechności w odniesieniu do podatku VAT jest przewidziana w art. 394 i 395 Dyrektywy 2006/112/WE procedura uproszczona (środki specjalne), mająca na celu uproszczenie procedury naliczania podatku, lub zapobieżenie określonym typom uchylania się lub unikania opodatkowania. Środki te nie mogą w sposób istotny wpływać na kwotę VAT należnego na etapie konsumpcji.

Z uwagi na harmonizacyjny charakter podatku od wartości dodanej, zastosowanie środków specjalnych wymaga uzyskania zgody Komisji i następuje po skierowaniu przez zainteresowane państwo członkowskie wniosku o ich zastosowanie, wraz z wszelkimi związanymi z wnioskiem informacjami. Po uzyskaniu odpowiedniego wniosku Komisja informuje pozostałe państwa członkowskie o jego otrzymaniu i przekazuje Radzie propozycję odpowiednich środków, wraz z ewentualnymi zastrzeżeniami.

Ustanowienie wnioskowanych środków specjalnych następuje w formie decyzji Rady i wymaga jednomyślności, po otrzymaniu propozycji Komisji.

Uzyskanie upoważnienia do stosowania przez Polskę środków specjalnych od dawna jest tematem gorącym i obecnym w mediach¹⁶, a także orzecnictwie polskich sądów¹⁷. Uzyskane przez Polskę upoważnienia do zastosowania środków specjalnych dotyczyły m.in. zakupu usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób (uproszczenie procedury naliczania podatku) – art. 88 ust. 1 pkt 4) lit. b) ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁸, zakupu udokumentowanego fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur (zapobieżenie określonym typom uchylania się lub unikania opodatkowania) – art. 88 ust. 3a lit. a) ustawy VAT, a także wskazane-

¹⁶ Polska nie zadbała o środki specjalne; Kaprys urzędnika czy uzasadniona zmiana, Rzeczpospolita, Dobra Firma, wydanie internetowe 10.7.2003 r. http://new-arch.rp.pl/arttykul/442848_Polska_nie_zadbala_o_srodki_specjalne;_Kaprys_urzednika_czy_uzasadniona_zmiana.html.

¹⁷ Wyrok z 14.8.2007 r. WSA w Białymstoku I SA/Bk 218/07, w którym Sąd wskazał, że ograniczenie prawa do odliczenia 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, przewidziane w art. 111 ust. 2 ustawy o VAT stanowi odstępstwo od postanowień art. 17 VI Dyrektywy, a tym samym stanowi środek specjalny, który może być skutecznie stosowany tylko, gdy spełnione są przesłanki materialne jego wprowadzenia (art. 27 ust. 1 lub ust. 5 VI Dyrektywy) oraz zachowana została procedura jego wprowadzenia.

¹⁸ Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od wartości dodanej (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), w dalszej części nazywana „ustawą VAT”.

go w ww. orzeczeniu WSA¹⁹ ograniczenia prawa do odliczenia 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, przewidzianego w art. 111 ust. 2 ustawy VAT.

W dniu 27.9.2010 r. Rada przyjęła decyzję wykonawczą upoważniającą Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁰. Na podstawie tej decyzji, która obowiązuje do 31.12.2013 r.²¹, Polska uzyskała uprawnienie do ograniczenia do 60% prawa do odliczenia podatku VAT należnego z tytułu zakupu, wewnątrzwspólnotowego nabycia, przywozu, wynajmu lub leasingu pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe, do maksymalnej kwoty 6 000 PLN. Ograniczenie to ma zastosowanie wyłącznie do pojazdów silnikowych innych niż pojazdy osobowe o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg i dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Powyższe uprawnienie nie ma zastosowania do:

- 1) pojazdów zakupionych w celu odsprzedaży, wynajmu lub leasingu,
- 2) pojazdów, które zgodnie z kryteriami ustanowionymi w przepisach podatkowych uważa się za przeznaczone głównie do przewozu towarów,
- 3) pojazdów przeznaczonych do wykonywania specjalnych funkcji,
- 4) pojazdów, które konstrukcyjnie przeznaczone są do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą.

Po wydaniu przez Radę tej decyzji konieczna stała się nowelizacja ustawy VAT, co zostało dokonane ustawą z 16.12.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym²².

2.1.2. Podatek akcyzowy

W odróżnieniu od podatku od wartości dodanej, cechującego się powszechnością, podatek akcyzowy określany jest jako podatek selektyw-

¹⁹ Zob. przypis nr 17.

²⁰ Dz.Urz. UE 2010 Nr L 256/24.

²¹ E. Sławińska, *UE wyraziła zgodę na wprowadzenie ograniczeń odliczenia VAT naliczonego przy zakupie i leasingu samochodów*, 29.6.2010 r. <http://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/120427.rss,UE-wyrazila-zgode-na-wprowadzenie-ograniczen-odliczenia-VAT-naliczonego-pry-zakupie-i-leasingu-samochodow.html>. Zwrócić w tym miejscu należy uwagę, iż powyższy artykuł ukazał się 29.6.2010 r., a więc na trzy miesiące przed podjęciem przez Radę powyższej decyzji. Powyższe wynika z faktu, iż w rzeczywistości stanowiąc on reakcję na skierowanie przez Komisję 27.6.2010 r. do Rady odpowiedniego wniosku o podjęcie takiej decyzji i w tym czasie (w czerwcu 2010 r.) istniała, co najwyżej zgoda Komisji na wnioskowane przez Polskę ograniczenie odliczeń. W żadnym, natomiast razie nie można mówić, że w tym czasie zgodę wyraziła Unia.

²² Dz.U. z 2010 r., Nr 247, poz. 1652.

ny²³, który obciąża obrót tylko niektórymi wyrobami przeznaczonymi do bezpośredniej konsumpcji. Podatkowi akcyzowemu brak jest zatem funkcjonującej w przypadku podatku od wartości dodanej cechy powszechności, zgodnie z którą podatek powinien obejmować każdą działalność zarobkową bez względu na to, kto tę działalność wykonuje. Podatek akcyzowy obciąża obrót niektórymi tylko wyrobami, tzw. wyrobami akcyzowymi, którymi zgodnie z art. 2 pkt. 1) ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym²⁴ są wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe, określone w załączniku nr 1 do ustawy.

Co do zasady wyroby akcyzowe cechują: niska cenowa i dochodowa elastyczność popytu, niski koszt wytworzenia oraz ich konsumpcyjny charakter. Z uwagi na niski koszt wytworzenia, wielkość podatku akcyzowego, w niektórych przypadkach sięgającego nawet 90% ich ceny sprawia, że wprowadzanie do obrotu wyrobów akcyzowych pochodzących z nielegalnej produkcji lub importu jest szczególnie opłacalne²⁵. Z uwagi na fakt, że za pomocą podatku akcyzowego z łatwością można wpływać na wysokość cen opodatkowanego towaru (podatek akcyzowy jest składnikiem obrotu stanowiącego podstawę podatku od wartości dodanej), ustanawiając różne wielkości stawek podatku akcyzowego poszczególne państwa członkowskie mogłyby w ten sposób zakłócić osiągnięcie podstawowego celu UE jakim, zgodnie z art. 26 TFUE (dawny art. 14 TWE), jest ustanowienie lub zapewnienie funkcjonowania rynku wewnętrznego zgodnie z odpowiednimi postanowieniami Traktatów. Z tego względu podatek akcyzowy został włączony do grupy podatków podlegających harmonizacji na poziomie wspólnotowym, w stosunku do których państwa członkowskie utraciły możliwość ich samodzielnego kształtowania. Podatek akcyzowy obciąża szczegółowo wymienione wyroby, a zasady jego stosowania w UE zostały określone w następujących regulacjach:

- Dyrektywa Rady 92/12/EWG z 25.2.1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania²⁶ – określa zasady dokonywania obrotu towarami opodatkowanymi podatkiem akcyzowym po utworzeniu rynku wewnętrznego. Wyroby nie objęte na poziomie wspólnotowym podatkiem akcyzowym, mogą zostać przez państwa członkowskie obciążone tym podatkiem pod warunkiem, że nie może

²³ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 2, Warszawa 2008, s. 32.

²⁴ Dz.U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11 ze zm.

²⁵ H. Litwińczuk, *op.cit.*, s. 33.

²⁶ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 76/1.

- to powodować dodatkowych formalności przy przekraczaniu granicy (sprawa C-437/97 *EKW i Wein & Co.*)²⁷.
- Dyrektywa Rady 92/79/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów²⁸ – określa tzw. łączny minimalny podatek akcyzowy od papierosów.
 - Dyrektywa Rady 92/80/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy²⁹ – wprowadza minimalny podatek akcyzowy od cygar, cygaretek, tytoniu do ręcznego zwijania papierosów oraz pozostałych gatunków tytoniu.
 - Dyrektywa Rady 92/81/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych³⁰ – określa przedmiot i podstawę opodatkowania oraz zwolnienia podatkowe w zakresie podatku od olejów mineralnych.
 - Dyrektywa Rady 92/82/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych³¹ – określa minimalne stawki podatku od olejów mineralnych.
 - Dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych³² – podaje definicję, podstawę opodatkowania oraz sposób ustalania podatku od alkoholu i napojów alkoholowych.
 - Dyrektywa Rady 92/84/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego od alkoholu i napojów alkoholowych³³ – wprowadza minimalne stawki podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych.
 - Dyrektywa Rady 95/59/WE z 27.11.1995 r. w sprawie podatków innych niż podatki obrotowe, wpływających na spożycie wyrobów tytoniowych³⁴ – wprowadza zasady opodatkowania wyrobów tytoniowych.
 - Dyrektywa Rady 2003/96/WE z 23.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej³⁵ – określa mini-

²⁷ Wyrok TS z 9.3.2000 r., sprawa C-437/97 *EKW i Wein & Co.* Zb.Orz. 2000 I-1157.

²⁸ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/8.

²⁹ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/10.

³⁰ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/12.

³¹ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/19.

³² Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/21.

³³ Dz.Urz. UE 1992 Nr L 316/29.

³⁴ Dz.Urz. UE 1995 Nr L 291/40.

³⁵ Dz.Urz. UE 2003 Nr L 283/51.

malne stawki podatku akcyzowego w stosunku do produktów energetycznych oraz energii elektrycznej.

- Dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG³⁶ – ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję produktów energetycznych i energii elektrycznej objętej dyrektywą 2003/96/WE, alkoholu i napoi alkoholowych objętych dyrektywami 92/83/EWG i 92/84/EWG, wyrobów tytoniowych objętych dyrektywami 95/59/WE, 92/79/EWG i 92/80/EWG.

W obecnym stanie prawnym wspólnotowe przepisy dotyczące podatku akcyzowego można podzielić na dwie grupy: Do pierwszej z nich należy dyrektywa 2008/18/WE (tzw. dyrektywa horyzontalna), zawierająca swoistą część ogólną wspólnotowego prawa akcyzowego³⁷, natomiast grupę drugą stanowią uzupełniające ww. dyrektywę horyzontalną tzw. dyrektywy strukturalne, dotyczące poszczególnych rodzajów towarów akcyzowych (alkoholu i napojów alkoholowych, papierosów, olejów mineralnych oraz energii elektrycznej i wyrobów energetycznych).

2.1.3. Podatek od gromadzenia kapitału

Podatki pośrednie od gromadzenia kapitału (podatki naliczane od wkładów kapitałowych do spółek i przedsiębiorstw, opłata stemplowa od papierów wartościowych oraz podatek od działań restrukturyzacyjnych) bez względu na to, czy są związane z podwyższeniem kapitału, czy nie, powodują nierówne traktowanie lub podwójne opodatkowanie i jako takie zakłócają swobodny przepływ kapitału. W prawie UE zasady opodatkowania czynności związanych z gromadzeniem kapitału wprowadzone zostały przepisami Dyrektywy Rady 2008/7/WE z 12.2.2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału³⁸, która uchyliła dyrektywę Rady 69/335/EWG³⁹. Zgodnie z art. 15 dyrektywy 2008/7/WE państwa członkowskie zobowiązane zostały do wprowadzenia w życie przepisów niezbędnych do wykonania dyrektywy najpóźniej do 31.12.2008 r. Polska wprowadziła w życie tę dyrektywę z dniem 1.1.2009 r. przepisami ustawy z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy o po-

³⁶ Dz.Urz. UE 2009 Nr L 9/12.

³⁷ J. Kiszka, *Prawo podatkowe*, (red. H. Dzwonkowski), Warszawa 2010, s. 48.

³⁸ Dz.Urz. UE 2008 Nr L 46/11.

³⁹ Dz.Urz. UE 1969 Nr L 249/25.

datku od czynności cywilnoprawnych⁴⁰, w której w celu zapewnienia zgodności polskich przepisów z prawem UE wprowadzono zasadę jednokrotnego opodatkowania kapitału w spółkach kapitałowych. Do najistotniejszych zmian wprowadzonych ww. ustawą uznane zostały:

- zawężenie katalogu czynności objętych podatkiem jako zmiana umowy spółki kapitałowej,
- wyłączenie z opodatkowania czynności związanych z przenoszeniem aktywów i pasywów w spółkach kapitałowych, będących w świetle dyrektywy działaniami restrukturyzacyjnymi obligatoryjnie niepodlegającymi podatkowi kapitałowemu⁴¹.

Z uwagi na ich niekorzystny wpływ na swobodny przepływ kapitału podatki od gromadzenia kapitału są niepożądane z punktu widzenia sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jeżeli jednak państwa członkowskie decydują się na ich utrzymanie, mogą to uczynić, nie powinny jednak nakładać podatków sprzecznych z warunkami dyrektywy, a w przypadku ich zniesienia, nie mogą tych podatków ponownie przywrócić (art. 7 ust. 2 i 3 dyrektywy).

Podobnie jak w przypadku podatku akcyzowego oraz podatku od wartości dodanej, w interesie rynku wewnętrznego leży ujednoclenie prawodawstwa dotyczącego podatków od gromadzenia kapitału (tzw. podatków kapitałowych) i w możliwie największym stopniu wyeliminowanie czynników mogących zakłócić warunki konkurencji lub utrudnić swobodny przepływ kapitału.

2.1.3.1. Opodatkowanie wykładów kapitałowych

Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit a) Dyrektywy państwa członkowskie nie nakładają na spółki kapitałowe podatku pośredniego w żadnej formie w odniesieniu do wkładów kapitałowych, przy czym wkład kapitałowy stanowi np.:

- podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju,
- podwyższenie kapitału spółki kapitałowej poprzez wniesienie wkładów jakiegokolwiek rodzaju, jednak nie w zamian za udział w kapitale lub majątku spółki, lecz za prawa tego samego rodzaju jak te, które posiadają członkowie (prawo głosu, udział w zyskach, udział w podziale nadwyżki pozostałej po likwidacji spółki),

⁴⁰ Ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 209, poz. 1319).

⁴¹ Uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy VI Kadencji nr 748 [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/8176DB3523B5825FC125748300370564/\\$file/748.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/8176DB3523B5825FC125748300370564/$file/748.pdf).

- przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego centrum rzeczywistego zarządzania spółki kapitałowej, której statutowa siedziba znajduje się w państwie trzecim,
- przeniesienie z państwa trzeciego do państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki kapitałowej, której centrum rzeczywistego zarządzania znajduje się w państwie trzecim,
- zaciągnięcie pożyczki przez spółkę kapitałową, jeżeli wierzyciel jest uprawniony do udziału w zyskach spółki.

2.1.3.2. Działania restrukturyzacyjne z udziałem spółek kapitałowych

Działania te korzystają ze zwolnienia od opodatkowania. Przykładami działań restrukturyzacyjnych mogą być:

- przeniesienie przez spółkę wszystkich swoich aktywów i pasywów, albo jednego lub kilku oddziałów do jednej lub więcej spółek kapitałowych, jeżeli uzyskana w zamian rekompensata przynajmniej częściowo obejmuje papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej,
- przejęcie przez spółkę kapitałową udziałów dających większość głosów w innej spółce kapitałowej, jeżeli rekompensata przynajmniej częściowo obejmuje papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmującej. W sytuacji, gdy większość praw głosu uzyskuje się za pomocą kilku operacji (przynajmniej dwóch) za działania restrukturyzacyjne uznaje się wyłącznie operację, w wyniku której uzyskano większość praw głosu i wszelkie kolejne operacje zwiększające dotychczas posiadany wpływ na spółkę,
- przeniesienie do spółki kapitałowej wszystkich aktywów i pasywów innej spółki kapitałowej będącej w pełni własnością spółki przejmującej.

2.1.3.3. Emisja niektórych papierów wartościowych

Zgodnie z art. 5 ust. 2 lit a) i b) dyrektywy, państwa członkowskie nie obejmują żadną formą podatku pośredniego:

- tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu akcjami, obligacjami lub innymi papierami wartościowymi tego samego rodzaju, a także świadectwami udziałowymi, bez względu na osobę emitenta,
- pożyczek, łącznie z obligacjami państwowymi, zaciągniętych poprzez emisję obligacji lub innych zbywalnych papierów wartościowych, bez względu na osobę emitenta, lub jakichkolwiek związanych z tym for-

malności, ani tworzenia, emisji, dopuszczenia do notowania na giełdzie, wprowadzenia na rynek lub obrotu tymi obligacjami lub innymi zbywalnymi papierami wartościowymi.

Zakaz obciążania ww. operacji podatkiem potwierdza wyrok TS w sprawie *Komisja v. Belgia*⁴², w którym Trybunał wskazał: „[o]bciążając podatkiem od publicznego obrotu papierami wartościowymi subskrypcje papierów wartościowych nowej emisji w przypadku założenia spółki lub funduszu inwestycyjnego, podwyższenia kapitału lub zaciągnięcia pożyczki, dokonywane w Belgii, oraz obciążając podatkiem od wydania papierów wartościowych na okaziciela fizyczne wydanie w ramach nowej emisji papierów wartościowych na okaziciela belgijskich lub zagranicznych funduszy publicznych w przypadku założenia spółki lub funduszu inwestycyjnego, podwyższenia kapitału lub zaciągnięcia pożyczki, Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom, które na nią ciążyą na mocy art. 11 dyrektywy Rady 69/335/EWG z 17.11.1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z 10.6.1985 r.”

2.2. Podatki bezpośrednie

W odróżnieniu od podatków pośrednich, w przypadku podatków bezpośrednich ich harmonizacja następuje wyłącznie w zakresie, w jakim jest niezbędna z punktu widzenia konieczności likwidacji utrudnień w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego (art. 115 TFUE). Tak więc państwa członkowskie zachowały w odniesieniu do tych podatków swoją autonomię, a działalność UE w zakresie podatków ma charakter wyłącznie subsydiarny⁴³. W odniesieniu do podatków bezpośrednich, w przeciwieństwie do podatków pośrednich zasadą jest, że ich harmonizacja jest wyjątkiem od reguły, zgodnie z którą brak jest bezpośredniego nakazu ich harmonizacji. Przejawem szczególnego znaczenia, jakie dla państw członkowskich ma polityka podatkowa jest zasada, zgodnie z którą, w zakresie objętym harmonizacją na poziomie wspólnotowym, przepisy podatkowe uchwalane są przez Radę jednomyślnie (art. 113 TFUE).

Instrumentami służącymi harmonizacji przepisów podatkowych na poziomie wspólnotowym jest ustanawianie przepisów wspólnotowych. Zgod-

⁴² Wyrok TS z 15.7.2004 r., sprawa C-415/02 *Komisja v. Belgia* Zb.Orz. 2004 I-7215.

⁴³ T.L. Krawczyk, *Co Unia ma do powiedzenia w sprawach podatków? (cz. I)*, „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2005, nr 2, s. 2.

nie z art. 115 TFUE Rada, stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą prawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Innymi przykładami metod zbliżania ustawodawstw może być zawieranie umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁴, a także ujednolicanie przepisów krajowych państw członkowskich poprzez ich dostosowywanie do wymogów orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości (tzw. „harmonizacja tylnymi drzwiami”⁴⁵) oraz wydawanie komunikatów i rekomendacji⁴⁶.

W odniesieniu do ww. środków „harmonizacji” wskazać należy:

- Dyrektywę 77/799/EWG z 19.12.1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych⁴⁷ (tzw. Mutual Assistance Directive),
- Dyrektywę Rady 2009/133 WE z 19.10.2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego⁴⁸ (tzw. Merger Directive),
- Dyrektywę Rady 90/435/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁴⁹ (tzw. Parent-Subsidiary Directive),

⁴⁴ Np. Konwencja Arbitrażowa 90/436/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. UE 1990 Nr L 225/10).

⁴⁵ C. McCreivy, *European Business Initiative on Taxation Bruksela*, 10.11.2005 r. http://www.mpp.org.pl/13/13_2.html; a także Szkolenie z zakresu różnic kursowych w podatku dochodowym od osób prawnych, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów http://www.dsc.kprm.gov.pl/userfiles/Roznice_kursowe.doc.

⁴⁶ Poprzez wydawanie niemających mocy prawnej komunikatów, czy rekomendacji (tzw. soft law).

⁴⁷ Dz.Urz. UE 1977 Nr L 336/15.

⁴⁸ Dz.Urz. UE 2009 Nr L 310/34.

⁴⁹ Dz.Urz. UE 1990 Nr L 225/6.

- Dyrektywę Rady 2003/48/EWG z 3.6.2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek⁵⁰ (tzw. Savings Directive),
- Dyrektywę Rady 2003/49/EWG z 3.6.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich⁵¹ (tzw. Interest-Royalty Directive).

W odniesieniu do roli, jaką odgrywa orzecznictwo Trybunału w procesie harmonizacji wskazać należy, iż za jego pomocą następuje dostosowanie ustawodawstw poszczególnych państw członkowskich do wymogów rynku wewnętrznego. W sprawie *Assher*⁵² TS wskazał: „jakkolwiek władztwo podatkowe w odniesieniu do podatków bezpośrednich znajduje się w gestii państw członkowskich, niemniej jednak powinny one wykonywać tę władzę zgodnie z prawem wspólnotowym aby uniknąć jakiegokolwiek dyskryminacji, jawnej czy ukrytej, ze względu na obywatelstwo (sprawa C-279/93 *Finanzamt Koeln-Altstadt v. Schumacker* [1995] ECR I-225, pkt 21 i 26; Sprawa C-80/94 *Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen* [1995] ECR I-2493, pkt 16)“.

Tak więc nawet w przypadkach, w których państwa członkowskie mogą „samodzielnie” regulować swoje systemy podatków bezpośrednich, w rzeczywistości są one ograniczone celem, jakim jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz zakazem naruszania swobód rynku wewnętrznego, tj. swobody przedsiębiorczości (*Komisja v. Belgia* oraz *Lidl Belgia*⁵³), swobody przepływu towarów (*Stadtgemeinde Frohnleiten*⁵⁴), swobody przemieszczania się osób (*Papillon*⁵⁵), swobody świadczenia usług (*Komisja v. Hiszpania*⁵⁶) oraz swobody przepływu kapitału (*Komisja v. Grecja*⁵⁷).

Mając na uwadze okoliczność, że wydawane przez Trybunał orzeczenia wpływają na harmonizację ustawodawstw poszczególnych państw człon-

⁵⁰ Dz.Urz. UE 2003 Nr L 157/38.

⁵¹ Dz.Urz. UE 2003 Nr L 157/49.

⁵² Wyrok TS z 27.6.1996 r., sprawa C-107/94 *Asscher v. Staatssecretaris van Financiën* Zb.Orz. 1996 I-3089.

⁵³ Wyrok TS z 5.7.2007 r., sprawa C-522/04 *Komisja v. Belgia* Zb.Orz. 2007 I-5701 oraz wyrok TS z 15.5.2008 r., sprawa C-414/06 Zb.Orz. 2008 I-3601.

⁵⁴ Wyrok TS z 8.11.2007 r., sprawa C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten, Gemeindebetriebe Frohnleiten GmbH v. Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft* Zb.Orz. 2007 I-2613.

⁵⁵ Wyrok TS z 27.11.2008 r., sprawa C-418/07 *Société Papillon* Zb.Orz. 2008 I-8947.

⁵⁶ Wyrok TS z 6.10.2009 r., sprawa C-153/2008 *Komisja v. Hiszpania* Zb.Orz. 2009 I-9735.

⁵⁷ Wyrok TS z 23.4.2009 r., sprawa C-406/07 *Komisja v. Grecja* Zb.Orz. 2009 I-62.

kowskich w oparciu o stan faktyczny i prawny wynikający z systemów o różnej kulturze prawnej wydaje się, że nie zawsze nadają się one do całościowego transponowania do innych systemów prawnych. Z tego względu tego typu harmonizację należy ocenić krytycznie, zwłaszcza że może ona prowadzić do swoistego obejścia procedur stanowienia prawa, a za jej pomocą państwa członkowskie mogą zostać „zmuszone” do wprowadzenia przepisów prawnych, których wprowadzenie w inny sposób wymagałoby wyraźnej zgody wszystkich państw członkowskich. Problem ten zauważył C. McCreevy, Komisarz ds. Ryku Wewnętrznego i Usług, wskazując, że scentralizowane zakazy wysyłane z Europy w stosunku do specyficznych typów podatków mają moc sprawczą zmuszania rządów, które się na nich opierają do zastępowania tych form podatków innymi środkami fiskalnymi, które mogą być mniej przyjazne dla przedsiębiorczości⁵⁸.

3. Przystąpienie Polski do UE

Zgodnie z art. 49 TUE⁵⁹ każde państwo europejskie, które szanuje wartości, o których mowa w artykule 2 TUE⁶⁰ i zobowiązuje się je wspierać, może złożyć wniosek o przyznanie mu członkostwa w Unii. Warunki przyjęcia i wynikające z tego przyjęcia dostosowania w Traktatach stanowiących podstawę Unii są przedmiotem umowy między państwami członkowskimi a państwem ubiegającym się o przyznanie mu członkostwa. Umowa ta podlega ratyfikacji przez wszystkie umawiające się państwa, zgodnie z ich odpowiednimi wymogami konstytucyjnymi. W przypadku Polski proces przystępowania do UE odbywał się na podstawie Układu europejskiego⁶¹ oraz Aktu przystąpienia⁶². Skutkiem przystąpienia zainteresowanego państwa do UE uży-

⁵⁸ C. McCreevy, op.cit.

⁵⁹ Traktat o Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE 2010 Nr C 83/13.

⁶⁰ Wartości poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości.

⁶¹ Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzony w Brukseli 16.12.1991 r. (Dz.U. z 1994 r., Nr 11, poz. 38 zał.).

⁶² 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 2003 Nr L 236/33).

skuje ono pełnię praw wynikających z członkostwa w UE, a także zobowiązuje się do przestrzegania wszystkich zobowiązań z tego członkostwa wynikających. Mówiąc o przyjmowanych zobowiązaniach należy przede wszystkim zwrócić uwagę na konieczność przyjęcia przez państwo ubiegające się o członkostwo pełni zasobu prawnego UE (*acquis communautaire*), w skład którego wchodzi również dorobek orzecniczy sądów UE.

Ponieważ państwa ubiegające się o uzyskanie członkostwa w UE zobowiązują się do przyjęcia pełni *acquis communautaire*, co do zasady nie mogą one samodzielnie określić zakresu dostosowania swoich porządków prawnych do wymogów UE⁶³ i przyjąć pewnych części tego porządku, a innych wyłączyć. Możliwe jest natomiast zagwarantowanie sobie w trakcie negocjacji akcesyjnych tzw. okresów przejściowych, przed upływem których państwa te nie są jeszcze w pełni zobowiązane do przestrzegania wszystkich reguł obowiązujących w UE. Stosowanie tej praktyki jest jednak wyjątkiem od reguły pełnego dostosowania do porządku prawnego UE i dopuszczalne jest jedynie na ściśle określony okres czasu po uzyskaniu członkostwa⁶⁴ oraz wymaga precyzyjnego określenia zakresu, w jakim będą obowiązywały okresy przejściowe. Ustalenie tych okresów przejściowych zazwyczaj następuje w postaci protokołów lub załączników do aktów przystąpienia w trakcie trwania negocjacji akcesyjnych i zazwyczaj jest uzależnione od zapewnienia na okres, w którym zwolnienie ma obowiązywać wzajemności dla pozostałych państw członkowskich (vide np. orzeczenie w sprawie *Valeško*⁶⁵), w którym Trybunał wskazał: „[p]unkt 6 ust. 2 załącznika XIII do aktu dotyczącego warunków przystąpienia do Unii Europejskiej 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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby Republika Austrii utrzymała, jako przejściowe, uregulowanie obejmujące ograniczenie zwolnienia z podatku akcyzowego do 25 sztuk w odniesieniu do papierosów pochodzących ze Słowenii przywożonych na terytorium Republiki Austrii w bagażu osobistym podróżnych mających swoje miejsce zamiesz-

⁶³ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 795.

⁶⁴ J. Barcz, *Prawne aspekty procesu rozszerzenia Unii Europejskiej, Traktat Akcesyjny. Prawo Unii Europejskiej, Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2003, s. 426.

⁶⁵ Wyrok TS z 5.10.2006 r., sprawa C-140/05 *Amalia Valeško v. Zollamt Klagenfurt* Zb.Orz. 2006 I-10025.

kania w tym państwie członkowskim i wjeżdżających na jego terytorium bezpośrednio przez granicę na lądzie lub wodach śródlądowych tego państwa członkowskiego”.

Polska również zagwarantowała sobie takie wyłączenia. W zakresie podatków zawarte one zostały w Załączniku XII do Aktu Przystąpienia i dotyczą one:

- 1) przedłużonego stosowania zwolnień z podatku od przedsiębiorców, przyznanych przed 1.1.2001 r. na podstawie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych z 1994 r.⁶⁶, z tym że zwolnienia te powinny wygasnąć:
 - a) w przypadku małych przedsiębiorstw, określonych zgodnie z definicją wspólnotową⁶⁷ oraz z praktyką Komisji – do 31.12.2011 r. włącznie,
 - b) w przypadku średnich przedsiębiorstw, określonych zgodnie z definicją wspólnotową oraz z praktyką Komisji – do 31.12.2010 r.
- 2) w drodze odstępstwa od art. 12 ust. 3 lit a) dyrektywy 77/388/EWG:
 - a) stosowania do 31.12.2007 r. zwolnienia z prawem odliczeń od podatku zapłaconego w stadium poprzedzającym dostawę niektórych książek i periodyków specjalistycznych,
 - b) utrzymania do 31.12.2007 r. lub do końca okresu przejściowego wymienionego w art. 28 ust. 1 dyrektywy, cokolwiek nastąpi wcześniej obniżonej stawki podatku od wartości dodanej, nie niższej niż 7% na dostawę usług restauracyjnych,
 - c) utrzymania do 30.4.2008 r. obniżonej stawki podatku od wartości dodanej, nie mniejszej niż 3% na środki spożywcze (w tym napoje, lecz z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi oraz zwierzęta; na żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz inne składniki zwykle przeznaczone do wykorzystania w przygotowywaniu środków spożywczych; na produkty zwykle przeznaczone do uzupełniania lub zastępowania środków spożywczych, oraz na dostawę towarów i usług, które zwykle przeznaczone są do stosowania w produkcji rolnej, jednakże z wyłącze-

⁶⁶ Ustawa z 20.10.1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (t.j. Dz.U. z 2007 r., Nr 42, poz. 274 ze zm.).

⁶⁷ Zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 70/2001 z 12.1.2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych średnich przedsiębiorstw (Dz.Urz. UE 2001 Nr L 10/33), zmienionym rozporządzeniem (WE) nr 1976/2006 (Dz.Urz. UE 2006 Nr L 368/85).

- niem środków trwałych takich jak maszyny lub budynki, wymienione w punktach 1 i 10 załącznika H do dyrektywy,
- d) utrzymania do 31.12.2007 r. obniżonej stawki podatku od wartości dodanej nie mniejszej niż 7% na dostawę usług budowy, remontu i modernizacji budynków mieszkalnych, nie świadczonych w ramach programu o charakterze socjalnym, z wyłączeniem materiałów budowlanych, oraz na dostawę budynków mieszkalnych lub części budynków mieszkalnych przed pierwszym zasiedleniem, w rozumieniu artykułu 4 ustęp 3 litera a) dyrektywy,
 - 3) utrzymania, aż do chwili spełnienia warunku wymienionego w art. 28 ust. 4 dyrektywy lub tak długo, jak takie samo zwolnienie jest stosowane przez którekolwiek z obecnych ówczesnych państw członkowskich, cokolwiek nastąpi wcześniej, zwolnienia z podatku od wartości dodanej na międzynarodowy transport osób, o którym mowa w punkcie 17 załącznika F do dyrektywy,
 - 4) w drodze odstępstwa od art. 2 ust. 1 dyrektywy 92/79/EWG⁶⁸, odroczenia stosowania⁶⁹ do 31.12.2008 r., pod warunkiem, że w tym okresie Polska stopniowo dostosuje swoje stawki podatku akcyzowego do ogólnej minimalnej stawki akcyzowej określonej w dyrektywie, ogólnej minimalnej stawki podatku akcyzowego, ustalonej na podstawie detalicznej ceny sprzedaży (wliczając wszystkie podatki), na papierosy należące do najbardziej poszukiwanej klasy cenowej,
 - 5) utrzymania przez okres jednego roku od dnia przystąpienia obniżonych stawek podatku akcyzowego na benzynę wyprodukowaną z odwodnionym alkoholem, olej napędowy o niskiej zawartości siarki i benzynę zawierającą alkohol eter etylo-butylowy.

Dnia 20.12.2007 r. Rada przyjęła dyrektywę 2007/75/WE⁷⁰ przedłużającą do końca 2010 r. stosowanie niektórych odstępstw w odniesieniu do stawek VAT dla państw przyjętych do Unii po 1994 r., które posiadały ściśle określony termin obowiązywania odstępstw od VAT. Na podstawie ww. dyrektywy Polska zyskała możliwość utrzymania:

⁶⁸ Dyrektywa wskazana w przypisie nr 28.

⁶⁹ W związku z ww. zwolnieniem pozostałe państwa członkowskie uzyskały upoważnienie do utrzymania, na czas trwania ww. okresu przejściowego, takich samych ograniczeń ilościowych na papierosy, które mogą być wprowadzone na ich terytorium z Polski bez opłacenia dodatkowego podatku akcyzowego, jak te stosowane przy przywozie z państw trzecich.

⁷⁰ Dyrektywa Rady 2007/75/WE z 20.12.2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE 2007 Nr L 346/13).

- zwolnienia z możliwością odliczenia VAT w odniesieniu do dostaw niektórych książek i specjalistycznych periodyków,
- obniżonej 7% stawki VAT na usługi restauracyjne oraz związane z budową, remontem i przebudową budynków mieszkalnych, które nie są wykonywane w ramach polityki społecznej,
- obniżonej 3% stawki VAT na dostawę większości środków spożywczych.

4. Polska w UE

Jakkolwiek zmiana polskiego prawa podatkowego następowała już od początku lat 90. ubiegłego stulecia, kiedy tylko stało się jasne, że Polska zmierza do uzyskania członkostwa w UE, a w chwili przystąpienia (1.5.2004 r.) polskie przepisy podatkowe były już w większości zgodne z przepisami prawa UE, niemniej jednak dostosowywanie przepisów prawa krajowego do wymogów UE jest procesem dynamicznym, który nie kończy się z danym momentem i wymaga stałej aktualizacji. W okresie bezpośrednio poprzedzającym przystąpienie Polski do UE zdecydowano o rozdzieleniu przepisów dotyczących podatku od towarów i usług oraz przepisów o podatku akcyzowym do dwóch osobnych ustaw. Do tego czasu w dziedzinie tej obowiązywała jedna wspólna ustawa, tj. ustawa z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁷¹. Ustawę tę w okresie poprzedzającym akcesję Polski do UE zastąpiła ustawa z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym⁷², która z kolei została zastąpiona ustawą z 6.12.2008 r.⁷³ oraz ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług⁷⁴. Na mocy uchwalonych nimi zmian, w dziedzinie podatku akcyzowego wprowadzono do polskiego porządku prawnego składy podatkowe, a w zakresie podatku od towarów i usług wprowadzono opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych w zakresie wymiany towarowej pomiędzy państwami członkowskimi UE, tj. dostawę wewnątrzspółnotową towarów oraz nabycie wewnątrzspółnotowe towarów.

Wprowadzenie tych przepisów nie zakończyło jednak wszystkich niezbędnych prac, zwłaszcza w świetle zmian zachodzących w całej UE. Tak więc w 2010 r. konieczne stały się ich nowelizacje, co w odniesieniu do po-

⁷¹ Ustawa z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50, ze zm.).

⁷² Ustawa z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2004 r., Nr 29, poz. 257 ze zm.).

⁷³ Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r., Nr 3, poz. 11 ze zm.).

⁷⁴ Zob. przypis nr 18.

datku od towarów i usług zostało przeprowadzone ustawą z 16.12.2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym⁷⁵. Ustawą tą dokonano implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy Rady 2009/162/UE nowelizującej dyrektywę Rady 2006/112/WE z 22.12.2009 r. zmieniającą niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷⁶. Wprowadzone zmiany dotyczyły m.in. odliczenia podatku VAT od niektórych wydatków, definicji wyrobów akcyzowych, importu gazu za pośrednictwem statków oraz dostawy i importu energii cieplnej lub chłodniczej oraz usługi zapewnienia dostępu do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej lub usługi transportu lub przesyłu przez te sieci, a także świadczenia innych usług bezpośrednio z nimi związanych. Zmiany dotyczyły również nowelizacji przepisów dotyczących prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupu samochodów oraz paliwa wykorzystywanego do ich napędu, a także nowelizacji przepisów skutkującej rezygnacją z możliwości wprowadzenia regulacji dotyczących szczególnego sposobu rozliczania podatku przez podmioty zagraniczne świadczące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej okazjonalnego przewozu drogowego osób pojazdami zarejestrowanymi za granicą.

Z kolei w odniesieniu do podatku akcyzowego na szczególną uwagę zasługują nowelizacja przeprowadzona ustawą z 22.7.2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw⁷⁷, a także ustawą z 29.10.2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym⁷⁸. Nowelizacje te wynikały z konieczności implementacji dyrektywy Rady 2008/118/WE⁷⁹, a także z uchwalenia Dyrektywy Rady 2010/12/UE z 16.2.2010 r. zmieniającej dyrektywy 92/79/EWG, 92/80/EWG, 95/59/WE w zakresie struktury oraz stawek podatku akcyzowego stosowanego do wyrobów tytoniowych oraz dyrektywę 2008/118/WE⁸⁰. Na mocy ww. ustaw znowelizowano m.in. przepisy dotyczące wdrożenia teleinformatycznego systemu obsługi przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszania poboru akcyzy, a także przepisy dotyczące stawek podatku akcyzowego na artykuły tytoniowe i zniesiona została najpopularniejsza kategoria cenowa (NKC), a także wdrożone zostały do prawa polskiego rozwiązania ujęte w dyrektywie 2010/12/UE.

⁷⁵ Zob. przypis nr 22.

⁷⁶ Dz.Urz. UE 2010 Nr L 10/14.

⁷⁷ Dz.U. z 2010 r., Nr 151, poz. 1013.

⁷⁸ Dz.U. z 2010 r., Nr 226, poz. 1477.

⁷⁹ Zob. przypis nr 36.

⁸⁰ Dz.Urz. UE 2010 Nr L 50/1.

Zmiana polskiego prawa podatkowego nie była jednakże jedyną zmianą wynikającą z uzyskania członkostwa w UE. Dużo bardziej istotna zmiana nastąpiła bowiem w sferze mentalnej i dotyczyła uświadomienia sobie przez polskich podatników, że oprócz dotychczas przysługujących im, na podstawie przepisów prawa krajowego uprawnień, pozyskali oni dodatkowo możliwość kontroli zgodności z prawem wspólnotowym przepisów prawnych na podstawie których nabywali prawa lub byli obciążani obowiązkiem. Co prawda kontrola ta odbywa się za pośrednictwem sądów krajowych przedstawiających Trybunałowi pytania w trybie prejudycjalnym, niemniej jednak w trybie tym możliwe jest skontrolowanie krajowych przepisów prawa przez niezależny od Państwa organ prawny. Rozstrzygnięcie tych sporów następuje bowiem przed niezależnym europejskim trybunałem, który rozpoznając skierowane do niego przez sądy krajowe pytania prejudycjalne może uznać konkretne przepisy prawa krajowego za niezgodne z prawem wspólnotowym. Rozstrzygnięcie takie wpływa na pozycję strony przed krajowymi organami administracji.

Od daty przystąpienia Polski do UE, do 31.12.2010 r. polskie sądy skierowały do Trybunału 31 wniosków prejudycjalnych, z czego 20 spraw dotyczyło podatków, spośród których 14 zostało już rozstrzygniętych⁸¹, a dalszych 6 czeka na rozpoznanie⁸².

Pierwsza taka sprawa, w której podatnik zakwestionował zgodność polskich przepisów prawa podatkowego z prawem wspólnotowym była sprawa *Brzeziński*⁸³. W sprawie tej podatnik nabył w Niemczech samochód osobowy wyprodukowany w 1989 r., który następnie przywiózł do Polski. Od przywiezionego samochodu zapłacił następnie podatek akcyzowy w kwocie 855 zł. Po uiszczeniu tego podatku uznał jednak, że podatek ten był sprzeczny z prawem wspólnotowym i zwrócił się o jego zwrot. Ponieważ organy podatkowe odmówiły zwrotu podatnik wniósł skargę do WSA, który z kolei zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w przedmiocie zgodności polskiego podatku akcyzowego z prawem wspólnotowym. W wydanym wyroku TS stwier-

⁸¹ C-313/05 *Brzeziński*; C-168/06 *Ceramika Paradyż*; C-134/07 *Kawala*; C-25/07 *Sosnowska*; C-426/07 *Krawczyński*; C-414/07 *Magoora*; C-502/07 *K-1*; C-544/07 *Rüffler*; C, 314/08 *Filiipiak*; C-441/08 *Elektrownia Pątnów*; C-188/09 *Profaktor Kulesza*; C-222/09 *Kronospan Mielec*; C-395/09 *Oasis East*; C-438/09 *Dankowski*.

⁸² C-530/09 *Inter-Mark Group*; C-180/10 *Staby*; C-181/10 *Kuć i Jeziorska-Kuć*; C-212/10 *Logstor ROR Polska*; C-280/10 *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*; C-372/10 *Pak-Holdco Sp. z o.o.*

⁸³ Wyrok z 18.1.2007 r., sprawa C-313/05 *Maciej Brzeziński v. Dyrektor Izby Celnej w Warszawie* Zb.Orz. 2007 I-513.

dził, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się polskiemu podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim obciąża on samochody używane, starsze niż dwa lata, przywożone z innego państwa członkowskiego, w większym stopniu niż te, które zostały już zarejestrowane na miejscu.

Sprawa ta stanowi przykład rozstrzygnięcia, które doprowadziło do zmiany polskich przepisów prawnych. W celu wykonania tego orzeczenia uchwalona została ustawa z 9.5.2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego⁸⁴, a także rozporządzenie Ministra Finansów z 24.2.2009 r. w sprawie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego⁸⁵.

Kolejne polskie sprawy dotyczące prawa podatkowego, to:

- *Ceramika Paradyż*⁸⁶: w sprawie tej podatnik złożył błędną deklarację VAT za listopad 2003 r. Po wykryciu błędu spółka złożyła korektę deklaracji, niemniej jednak Naczelnik Urzędu Skarbowego nałożył na spółkę dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Rozpoznając skargę podatnika WSA zwrócił się do Trybunału o dokonanie wykładni I i VI Dyrektywy VAT w celu oceny zgodności z prawem wspólnotowym krajowego przepisu prawnego, na podstawie którego ustanowione zostało dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Trybunał odmówił odpowiedzi na przedstawione mu pytanie i wskazał, że nie jest właściwy do dokonywania wykładni prawa wspólnotowego w zakresie, w jakim dotyczy to jego stosowania przez nowe państwo członkowskie w okresie poprzedzającym jego przystąpienie do UE.
- *Kawala*⁸⁷: w sprawie tej podatnik nabył na terytorium Niemiec używany samochód osobowy i przywiózł go do Polski. Po uiszczeniu na rzecz Gminy opłaty celem uzyskania karty pojazdu, wystąpił do sądu rejonowego v. Gminie o zapłatę różnicy pomiędzy opłatą, którą zapłacił za wydanie mu karty pojazdu, a kwotą, którą musiałby zapłacić za wydanie wtórnika tej karty. Po rozpoznaniu przedstawionej mu sprawy TS uznał, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się opłacie za wydanie karty pojazdu, która w praktyce jest nakładana w związku z pierwszą

⁸⁴ Dz.U. Nr 118, poz. 745, a także uzasadnienie do projektu ustawy, druk sejmowy VI Kadencji nr 372 [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/7CD2371BA09C0EA3C12574260025AD99/\\$file/372.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/7CD2371BA09C0EA3C12574260025AD99/$file/372.pdf).

⁸⁵ Dz.U. z 2009 r., Nr 32, poz. 246.

⁸⁶ Postanowienie TS z 6.3.2007 r., sprawa C-168/06 *Ceramika Paradyż v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi* Zb.Orz. 2007 I-29.

⁸⁷ Postanowienie TS z 10.12.2007 r., sprawa C-134/07 *Kawala v. Gmina Jaworzno* Zb.Orz. 2007 I-10703.

rejestracją używanego pojazdu samochodowego przywiezionego z innego państwa członkowskiego, lecz nie jest nakładana w związku z nabyciem w państwie pobierającym opłatę używanego pojazdu samochodowego, jeżeli jest on już tam zarejestrowany.

- *Sosnowska*⁸⁸: w sprawie tej podatnik w deklaracji VAT wykazała nadwyżkę podatku. Następnie stosownie do przepisów VI Dyrektywy VAT wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego o zwrot tej nadwyżki w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji. Naczelnik US oddalił jej wniosek argumentując, że nie mogła ona uzyskać zwrotu nadwyżki w terminie 60 dni, ponieważ rozpoczęła działalność mniej niż 12 miesięcy wcześniej oraz nie złożyła kaucji w wysokości 250 tys. zł. Podatnik wniósł skargę do WSA, który utrzymał decyzję, niemniej jednak z uwagi na powzięte wątpliwości skierował sprawę do Trybunału w celu wyjaśnienia zgodności powołanych przez Naczelnika Urzędu Skarbowego przepisów ustawy VAT z wyrażoną w TWE zasadą proporcjonalności oraz przepisami I i VI Dyrektywy VAT. Po rozpoznaniu przedstawionego mu zagadnienia TS wskazał, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się przepisom, które wydłużają z 60 do 180 dni, licząc od dnia złożenia przez podatnika deklaracji na podatek VAT, termin zwrotu przez krajowy organ podatkowy nadwyżki podatku VAT danej kategorii podatników, chyba że złożą oni kaucję w kwocie 250 tys. zł.
- *Krawczyński*⁸⁹: decyzją z listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku określił wysokość zobowiązania w podatku akcyzowym w kwocie 11 066 zł z tytułu sprzedaży w Polsce pięciu samochodów przed ich pierwszą rejestracją na terytorium Polski, które podatnik miał obowiązek zadeklarować i uregulować, czego jednak nie uczynił. Podatnik wniósł odwołanie od tej decyzji żądając ustalenia wysokości podatku w kwocie 4 599 zł, twierdząc, że miał on prawo do obniżenia kwoty akcyzy o kwotę akcyzy zapłaconą przy nabyciu wyrobów akcyzowych niezharmonizowanych, związaną ze sprzedażą opodatkowaną lub zapłaconą od importu, nawet jeżeli nie złożył wymaganej deklaracji. Dyrektor Izby Celnej oddalił odwołanie, co podatnik zaskarżył do WSA w Białymstoku. W skardze do WSA podniósł on, że sprzedaż samochodów używanych, już w Polsce zarejestrowanych jest zwolniona od podatku akcyzowego, niezależnie od ich wieku podczas gdy zwol-

⁸⁸ Wyrok TS z 10.7.2008 r., sprawa C-25/07 *Alicja Sosnowska v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Osrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* Zb.Orz. 2008 I-5129.

⁸⁹ Wyrok TS z 17.7.2008 r., sprawa C-426/07 *Krawczyński v. Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku* Zb.Orz. 2008 I-6021.

nienie to nie odnosi się do samochodów używanych sprowadzanych z innych państw członkowskich. Sprzedaż takich samochodów jest opodatkowana podatkiem akcyzowym, przy czym wysokość podatku uzależniona jest od wieku samochodu. WSA skierował do Trybunału pytania prejudycjalne w kwestii zgodności powołanych przez Naczelnika Urzędu Celnego przepisów ustawy o podatku akcyzowym z przepisami VI dyrektywy VAT. W odpowiedzi TS wskazał, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się polskiemu podatkowi akcyzowemu w zakresie, w jakim obciąża on w większym stopniu sprzedaż przed pierwszą rejestracją pojazdów używanych sprowadzanych z innego państwa członkowskiego niż tych, które zostały już zarejestrowane na miejscu.

- *Magoora*⁹⁰: spółka zawarła umowę leasingu operacyjnego samochodu, którą następnie zarejestrowała w Urzędzie Skarbowym. Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku VAT z dnia zawarcia umowy leasingu, spółka uprawniona była do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa, jednakże w związku z przyjęciem nowej wersji właściwego przepisu ustawy o VAT, zastosowano wobec spółki ograniczenia w odliczeniu do powyższego zakupu, z uwagi na fakt, że dopuszczalna masa używanego przez nią samochodu nie przekraczała 3,5 tony. Spółka twierdząc, że na podstawie prawa wspólnotowego nadal była uprawniona do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do używanego przez siebie samochodu wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego z wnioskiem o udzielenie interpretacji przepisów ustawy o podatku VAT. Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał postanowienie, w którym przedstawione mu stanowisko uznał za nieprawidłowe, a Dyrektor Izby Skarbowej skierowane do niego odwołanie Spółki oddalił. Spółka wniosła skargę do WSA w Krakowie, który przedstawił Trybunałowi pytania prejudycjalne. Po rozpoznaniu przedstawionej mu sprawy Trybunał stwierdził, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się rozszerzeniu przez państwo członkowskie ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu.
- *K-1*⁹¹: decyzją z 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu stwierdził, że spółka błędnie zadeklarowała podatek VAT naliczony w kwo-

⁹⁰ Wyrok TS z 22.12.2008 r., sprawa C-414/07 *Magoora v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie* Zb.Orz. 2008 I-10921.

⁹¹ Wyrok TS z 22.12.2009 r., sprawa C-502/07 *K-1 v. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* Zb.Orz. 2009 I-161.

cie przekraczającej kwotę podatku należnego za okres rozliczeniowy oraz ustalił za ten okres dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Spółka zaskarżyła tę decyzję zarzucając jej sprzeczność z prawem wspólnotowym. Sprawa trafiła do NSA, który rozpoznając skargę kasacyjną zwrócił się do Trybunału z pytaniami dotyczącymi zgodności polskiego dodatkowego zobowiązania podatkowego z prawem wspólnotowym, w tym zwłaszcza ze wspólnym systemem podatku VAT przewidzianym w VI Dyrektywie VAT. Po rozpoznaniu przedstawionej mu sprawy Trybunał uznał, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się sankcji administracyjnej, której mogą podlegać podatnicy VAT, a dodatkowe zobowiązanie podatkowe, takie jak przewidziane w polskiej ustawie, nakładane w przypadku stwierdzenia błędu w deklaracji podatkowej, nie stanowi podatku VAT.

- *Rüffler*⁹²: Uwe Rüffler mieszkał i pracował w Niemczech, a następnie po przejściu na emeryturę osiedlił się w Polsce. W chwili powstania sporu jedynym jego dochodem były dwa świadczenia rentowe otrzymywane w Niemczech, tj. renta zdrowotna podlegająca opodatkowaniu w Niemczech oraz renta zakładowa, która podlegała opodatkowaniu w Polsce. W 2006 r. Uwe Rüffler zwrócił się do polskich organów podatkowych o obniżenie podatku dochodowego od renty zakładowej otrzymywanej w Niemczech a podlegającej opodatkowaniu w Polsce, o kwotę zapłaconych w Niemczech składek na ubezpieczenie zdrowotne. Wniosek ten został oddalony, a po zaskarżeniu decyzji organu podatkowego do WSA we Wrocławiu, sąd ten zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym zgodności prawem wspólnotowym ograniczenia prawa do obniżenia podatku. Po rozpoznaniu przedstawionej mu sprawy Trybunał stwierdził, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się odmowie obniżenia podatku dochodowego o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconych w innym państwie członkowskim, a ograniczenie, takie jak przewidziane w polskich przepisach, stanowi obiektywnie nieuzasadnione ograniczenie swobody przemieszczania się i pobytu.
- *Elektrownia Pątnów II*⁹³: w sprawie tej Skarżący, który jest spółką zależną Zespołu Elektrowni Pątnów–Adamów–Konin S.A. w latach 2002–

⁹² Wyrok TS z 23.4.2009 r., sprawa C-544/07 *Uwe Rüffler v. Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* Zb.Orz. 2009 I-3389.

⁹³ Wyrok TS z 12.11.2009 r., sprawa C-441/08 *Elektrownia Pątnów II v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* Zb.Orz. 2009 I-10799.

–2004 uzyskał od spółki dominującej kilka pożyczek, od których zapłacił należny podatek od czynności cywilnoprawnych. W lipcu 2005 r. obie spółki zawarły porozumienie przewidujące konwersję istniejących wierzytelności z tyt. ww. pożyczek na udziały Skarżącej. Doszło w ten sposób do umorzenia długu Skarżącej wobec spółki dominującej, a także do podwyższenia kapitału spółki zależnej, w którym spółka dominująca objęła podwyższoną wartość nominalną dotychczasowych udziałów. Ww. podwyższenie kapitału zakładowego Skarżącej stanowiło zmianę umowy spółki i podlegało podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Skarżąca wszczęła przed polskimi organami podatkowymi postępowanie twierdząc, że została podwójnie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych z tytułu konwersji pożyczki na kapitał zakładowy, z naruszeniem art. 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy 69/335, obowiązującej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od 1.5.2004 r. w następstwie przystąpienia do Unii Europejskiej. Żądanie to zostało oddalone, w związku z czym Skarżąca zwróciła się do WSA, który również skargę oddalił. Kiedy sprawa trafiła do NSA, ten zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy nakładając podatek kapitałowy na operację podwyższenia kapitału, organy podatkowe zobowiązane są uwzględnić operacje dotyczące tego samego składnika kapitału, które podlegały opodatkowaniu podatkiem kapitałowym przed dniem akcesji Polski do Unii Europejskiej. W odpowiedzi Trybunał wskazał, że Artykuł 5 ust. 3 tiret drugie dyrektywy Rady 69/335/EWG wymaga, aby przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatkiem kapitałowym podwyższenia kapitału spółki w drodze konwersji pożyczek zaciągniętych przez tę spółkę przed przystąpieniem Polski do UE na udziały, w sytuacji gdy konwersja miała miejsce po przystąpieniu, uwzględnić wcześniejsze opodatkowanie tych pożyczek na podstawie obowiązującego wówczas ustawodawstwa krajowego.

- *Filipiak*⁹⁴: Skarżący, który prowadził na terenie Holandii działalność gospodarczą jako wspólnik osobowej spółki podlegającej prawu holenderskiemu i zapłacił na jej terytorium składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz społeczne, przy dokonywaniu rozliczenia podatkowego w Polsce (podlegał on w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości osiągniętych dochodów) podniósł, że przysługuje mu

⁹⁴ Wyrok TS z 11.11.2009 r., sprawa C-314/08 *Krzysztof Filipiak v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu* Zb.Orz. 2009 I-11049.

prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o kwotę zapłaconych w Holandii składek na ubezpieczenie społeczne oraz podatku o kwotę składek na ubezpieczenie zdrowotne. Żądanie to zostało oddalone z uzasadnieniem, że prowadząc działalność w Holandii podatnik nie działał na podstawie polskich przepisów prawnych, w związku czym poniesione składki nie mogą zostać odliczone, ani od podstawy opodatkowania w Polsce (ubezpieczenie społeczne), ani też od podatku (ubezpieczenie zdrowotne). Po otrzymaniu skargi podatnika na decyzję organu podatkowego WSA w Poznaniu skierował do Trybunału pytania prejudycjalne odnośnie zgodności polskich przepisów prawnych z przepisami prawa wspólnotowego. W odpowiedzi na zadane pytania Trybunał wskazał, że przepisy art. 43 i 49 TWE (obecnie art. 49 i 56 TFUE) sprzeciwiają się krajowemu ustawodawstwu, na podstawie którego przysługujące podatnikowi zamieszkałemu na terytorium tego państwa członkowskiego uprawnienie do obniżenia podstawy opodatkowania o kwotę zapłaconych w roku podatkowym składek na ubezpieczenie społeczne oraz obniżenie podatku dochodowego, który podatnik ten jest zobowiązany zapłacić o kwotę zapłaconych w tym okresie składek na ubezpieczenie zdrowotne istnieją wyłącznie w sytuacji, w której składki te zostały uiszczone w państwie członkowskim, w którym podatnik płaci podatek, a uprawnienia te nie przysługują gdy składki te uiszczone w innym państwie członkowskim, nawet gdy składki te nie zostały odliczone w tym drugim państwie członkowskim.

- *Profaktor Kulesza*⁹⁵: sprawa dotyczyła ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego nakłady inwestycyjne w przypadkach, w których podatnik naruszył obowiązek używania kasy fiskalnej w celu wykazywania sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. NSA, do którego sprawa dotarła w toku postępowania, uznał, że sankcja ta stanowiła naruszenie zasady neutralności podatku VAT o tyle, o ile przerzucała na podatnika, który naruszył obowiązek stosowania kasy fiskalnej, ciężar części podatku VAT od poniesionych nakładów inwestycyjnych. Uznając również, że istniały wątpliwości, czy zaskarżone przepisy były zgodne z zasadą proporcjonalności, czy stanowiły one sankcję administracyjną, czy też raczej środek specjalny w rozumieniu art. 27 VI Dyrektywy, oraz

⁹⁵ Wyrok TS z 29.7.2010 r., sprawa C-188/09 *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku v. Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, dotychczas niepublikowany.

czy zaskarżony środek mógł być uważany za podatek, czy raczej opłata podobna do podatku obrotowego, NSA zawiesił prowadzone postępowanie oraz skierował do Trybunału pytania prejudycjalne w celu rozstrzygnięcia powstałych wątpliwości. W odpowiedzi na przedstawione pytania Trybunał wskazał, że wspólny system podatku od wartości dodanej nie pozbawia państwa członkowskiego możliwości czasowego ograniczenia podatnikowi, który naruszył obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, prawa do odliczenia podatku naliczonego, pod warunkiem, że sankcja ta jest zgodna z zasadą proporcjonalności. Poza tym, przepisy takie jak art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT nie stanowią środków specjalnych mających na celu zapobieganie pewnym typom unikania płacenia podatków w rozumieniu art. 27 VI Dyrektywy, a jej art. 33 nie wyklucza utrzymywania postanowień takich, jak zawarte w przepisach art. 111 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT.

- *Kronospan Mielec*⁹⁶: dotyczyła określenia, na potrzeby nałożenia podatku VAT, miejsca świadczenia usług. W sprawie tej, po rozpoznaniu przedstawionych mu przez NSA pytań prejudycjalnych, Trybunał wskazał, że usługi obejmujące prace badawczo-rozwojowe w zakresie ochrony środowiska oraz technologii wykonywane na podstawie umowy przez inżynierów z jednego państwa członkowskiego na rzecz odbiorcy z innego państwa członkowskiego, powinny być klasyfikowane, jako „usługi inżynierskie” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit e VI Dyrektywy.
- *Oasis East*⁹⁷: sprawa dotyczyła producenta urządzeń do chłodzenia wody, który świadczył również usługi posprzedażowe oraz korzystał z usług przedsiębiorstwa zarejestrowanego na jednym z terytoriów wskazanych w Aneksie 9 do ustawy o podatku VAT z 1999 r., który został zastąpiony Aneksem 5 do ustawy o podatku VAT z 2004 r. Przedsiębiorstwo to z kolei świadczyło na rzecz Oasis East usługi zarządzania oraz pomocy technicznej związane m.in. z marketingiem, organizacją oraz uczestnictwem w międzynarodowych targach handlowych, działalnością operacyjną związaną z planowaniem produkcji, usługami inżynierskimi, doradztwem finansowo-księgowym, organizacją transportu, a także koordynacją zakupów i sprzedaży. W związku z prowa-

⁹⁶ Wyrok TS z 7.10.2010 r., sprawa C-222/09 *Kronospan Mielec sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie*, dotychczas niepublikowany.

⁹⁷ Wyrok TS z 30.9.2010 r., sprawa C-395/09 *Oasis East sp. z o.o. v. Minister Finansów*, dotychczas niepublikowany.

dzoną działalnością Oasis East zwrócił się do Urzędu Skarbowego z pytaniem, czy był uprawniony po 1 maja 2004 r. do odliczenia podatku naliczonego, zapłaconego w związku z importem usług administracyjnych, za które zapłata została dokonana na rzecz przedsiębiorstwa wskazanego w Aneksie 5 ustawy o podatku VAT z 2004 r. Urząd Skarbowy odpowiedział odmownie. W toku wynikłego na tym tle postępowania, w związku z powziętymi wątpliwościami, NSA zwrócił się do Trybunału z pytaniem, czy prawo wspólnotowe uprawnia państwo członkowskie do stosowania przepisów krajowych, które wyłączają prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego, lub prawo do zwrotu podatku nadpłaconego w razie zakupu usług z zagranicy w związku z którymi zapłata została dokonana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności w jednym z terytoriów lub krajów określanych w prawie krajowym, jako „raje podatkowe”, biorąc pod uwagę, że takie wyłączenie było stosowane przez państwo członkowskie przed jego przystąpieniem do UE. Trybunał odpowiedział odmownie, wskazując że utrzymywanie tego typu przepisów, po przystąpieniu państwa członkowskiego do UE nie jest możliwe.

- *Dankowski*⁹⁸: sprawa dotyczyła przedsiębiorcy, który w okresie pomiędzy 2004–2006 nabył szereg podlegających opodatkowaniu usług marketingowych, przy czym usługodawca nie dopełnił obowiązku rejestracji na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ani też tego podatku nie zapłacił, mimo że wystawił faktury wykazujące świadczenie tych usług oraz wykazujące kwotę płatnego podatku. Urząd Skarbowy w wydanej decyzji, nie kwestionując bynajmniej, że wskazane usługi zostały wykonane, odmówił przedsiębiorcy prawa do obniżenia naliczonego podatku VAT wskazując, że usługodawca nie był podmiotem zarejestrowanym jako podatnik podatku VAT oraz, że z powodu niedopełnienia obowiązku rejestracji wynikającego z przepisów krajowych, wystawione faktury nie uprawniały usługobiorcy do obniżenia podatku naliczonego VAT. W toku wynikłego na tym tle postępowania NSA zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym pytając, czy przepisy prawa wspólnotowego wykluczają stosowanie przepisów prawa krajowego, na podstawie których podatnik nie uzy-

⁹⁸ Wyrok TS z 22.12.2010 r., sprawa C-438/09 *Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, dotychczas niepublikowany.

skuje prawa do obniżenia podatku naliczonego wynikającego z faktury VAT wystawionej przez podmiot, który nie jest zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT, a także czy ma w tym zakresie znaczenie okoliczność, że nabywca usług działał w dobrej wierze. W wydanym wyroku Trybunał wskazał, że podatnik ma prawo do obniżenia zapłaconego podatku w związku z usługami świadczonymi przez inny podmiot, który nie jest zarejestrowany, jako podatnik podatku VAT, jeżeli właściwa faktura zawiera wszystkie wymagane informacje, w szczególności informacje niezbędne do identyfikacji tego podmiotu oraz do ustalenia właściwości świadczonych usług, a także, że art. 17 ust. VI Dyrektywy powinien być interpretowany, jako wykluczający stosowanie przepisów prawa krajowego, które wykluczają prawo do obniżenia podatku VAT zapłaconego przez podatnika innemu podatnikowi, który nie zarejestrował się na potrzeby podatku VAT

Oprócz spraw toczących się w trybie prejudycjalnym, od dnia przystąpienia Polski do UE Komisja skierowała do Trybunału 41 spraw przeciwko Polsce, z czego pięć dotyczyło kwestii podatkowych. W 3 z tych spraw (C-475/07, C-311/09 oraz C-49/09) Polska przegrała, w jednej z nich (C-228/09) Trybunał podzielił argumentację Rządu Polskiego, a w jednej sprawie (C-172/09), Komisja wycofała skargę po dostosowaniu przez Polskę krajowych przepisów prawa.

Odnosząc się do ww. spraw, uwagę należy zwrócić na sprawę C-475/07⁹⁹, w której Komisja zarzuciła Polsce, że poprzez niedostosowanie do 1.1.2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów dyrektywy 2003/96/WE¹⁰⁰, Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy.

W wydanym wyroku Trybunał uznał argumenty Komisji i wskazał, że „[p]oprzez zaniechanie dostosowania do 1.1.2006 r. swojego systemu opodatkowania energii elektrycznej do wymogów art. 21 ust. 5 akapit pierwszy dyrektywy Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej dyrektywą Rady 2004/74/WE z 29.4.2004 r., w zakresie określenia momentu, w którym podatek od energii elektrycznej staje się wymagalny, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy tej dyrektywy”.

⁹⁹ Wyrok TS z 12.2.2009 r., sprawa C-475/07 *Komisja v. Polska* Zb.Orz. 2009 I-19.

¹⁰⁰ Dyrektywa wskazana w przypisie nr 35.

Postępowanie to, a następnie wyrok Trybunału, odbiły się szerokim echem w polskich mediach¹⁰¹ i ostatecznie Polska pod wpływem ww. orzeczenia dostosowała swoje prawo do wymogów ww. orzeczenia uchwalając ustawę z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym¹⁰².

W sprawie C-311/09¹⁰³, Komisja wniosła o stwierdzenie przez Trybunał, że poprzez nałożenie podatku od wartości dodanej w sposób określony w rozdziale 13, § 35 pkt 1, 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 27.4.2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług¹⁰⁴ Polska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy art. 73, 168 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE¹⁰⁵. Trybunał podzielił argumentację Komisji.

Podobnie w sprawie C-49/09¹⁰⁶, w której Komisja zwróciła się do Trybunału z żądaniem stwierdzenia, że stosując obniżoną stawkę podatku VAT w wysokości 7% w stosunku do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie przepisów art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁰⁷ w związku z jej załącznikiem III. W sprawie tej, mimo korzystnej dla Polski opinii Rzecznika Generalnego¹⁰⁸, Trybunał uznał argumenty Komisji i wydał wyrok przeciwko Polsce.

Nie podzielił natomiast Trybunał argumentacji Komisji w sprawie C-228/09¹⁰⁹, w której Komisja wniosła o stwierdzenie, że poprzez wliczenie opłaty ustanowionej w art. 80 ustawy z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodów osobowych

¹⁰¹ E. Matuszewska, *Budżet na zwrocie VAT od paliwa może stracić miliardy złotych*, Internetowe wydanie Gazety Prawnej z 18.9.2008 r. http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/36600,budzet_na_zwrocie_vat_od_paliwa_moze_stracic_miliardy_zlotych.html; P. Bębenek, W. Modzelewski, *Nadpłata akcyzy energetycznej: szanse zwrotu*, internetowe wydanie Rzeczypospolitej z 27.3.2009 r. http://www.rp.pl/artikul/56173,282507_Nadplata_akcyzy_energetycznej_szanse_zwrotu.html;

¹⁰² Zob. przypis nr 73.

¹⁰³ Wyrok TS z 6.5.2010 r., sprawa C-311/09 *Komisja v. Polska*, dotychczas niepublikowany.

¹⁰⁴ Dz.U. z 2004 r., Nr 97, poz. 970 ze zm.

¹⁰⁵ Dyrektywa wskazana w przypisie nr 10.

¹⁰⁶ Wyrok TS z 28.10.2010 r., sprawa C-49/09 *Komisja v. Polska*, dotychczas niepublikowany.

¹⁰⁷ Dz.Urz. UE 2006 Nr L 347/1.

¹⁰⁸ Opinia Rzecznika Generalnego Juliane Kokott z 10.6.2010 r. dotychczas niepublikowana.

¹⁰⁹ Wyrok TS z 20.5.2010 r. w sprawie C-228/09 *Komisja v. Polska*, dotychczas niepublikowany.

do Polski, Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy Rady 2006/112/WE. Trybunał nie potwierdził argumentów Komisji i wskazał, że wliczając sporną opłatę do podstawy opodatkowania podatkiem VAT z tytułu dostawy, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub importu samochodów osobowych w Polsce, Rzeczpospolita Polska nie uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 78, 79, 83 i 86 dyrektywy 2006/112.

W ostatniej z ww. skarg, tj. C-172/09¹¹⁰, Komisja zarzuciła Polsce niewprowadzenie wszystkich przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych koniecznych dla wykonania dyrektywy 2005/60/WE z 26.10.2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu¹¹¹, której termin transpozycji upłynął 15.12.2007 r., przez co Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy wymienionej dyrektywy oraz Traktatu WE.

Po poinformowaniu Komisji przez Polskę o podjęciu środków niezbędnych do wdrożenia tej dyrektywy, Komisja wycofała skargę przeciwko Komisji, a sama skarga została wykreślona z rejestru Trybunału¹¹².

5. Zakończenie – wnioski

Podstawowym skutkiem w zakresie przystąpienia Polski do UE w dziedzinie prawa podatkowego jest utrata przez Polskę kompetencji do regulowania materii dotyczącej podatków pośrednich (VAT, akcyza, podatki od gromadzenia kapitałów). W zakresie tym Unia posiada kompetencję wyłączną, a państwa członkowskie, tak długo, jak długo są członkami UE¹¹³, nie mogą wykonywać przysługujących im w tej dziedzinie uprawnień. W żadnym jednak razie nie można w tym przypadku mówić o utracie przez państwa członkowskie suwerenności, a co najwyżej o dobrowolnym jej ograniczeniu na czas członkostwa w UE. Przyjęcie odmiennej koncepcji prowadziłoby do trudnej do rozstrzygnięcia kwestii, w jaki sposób, od kogo i w jakim zakresie, w przypadku wystąpienia z UE, państwa z niej występujące odzyskałyby wcześniej

¹¹⁰ Skarga Komisji z 13.5.2009 r. *Komisja v. Polska*, sprawa wycofana na wniosek Komisji.

¹¹¹ Dz.Urz. UE 2005 Nr L 309/15.

¹¹² Postanowienie prezesa szóstej izby Trybunału z 10.3.2010 r., sprawa C-172/09 *Komisja v. Polska*, Dz.Urz. UE 2010 Nr C 23.

¹¹³ Przepis art. 50 TUE w brzmieniu nadanym mu Traktatem z Lizbony przewiduje możliwość wystąpienia państwa członkowskiego z UE.

„utraconą” suwerenność. Z tego względu uważam, że członkostwo w UE nie wiąże się z utratą przez państwa suwerenności na rzecz UE, a jedynie z jej dobrowolnym ograniczeniem i niewykonywaniem przez czas trwania tego członkostwa. Z kolei, w zakresie podatków bezpośrednich, państwa członkowskie nie mogą wprowadzać żadnych regulacji o charakterze dyskryminacyjnym lub protekcyjnym, które mogłyby zakłócić funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

W odniesieniu do praw przysługujących lub obowiązków obciążających podatników, są one w znacznym stopniu uregulowane w przepisach unijnego prawa podatkowego. W sytuacjach, w których nakładane na tych podatników obowiązki lub warunki, na jakich państwa członkowskie przyznają określone uprawnienia są sprzeczne z przepisami unijnego prawa podatkowego, podatnicy ci mogą bezpośrednio powoływać się na odpowiednie przepisy prawa unijnego, z których wywodzą te prawa lub obowiązki.

Ostatnią istotną, moim zdaniem, kwestią jest zdolność oraz gotowość polskich sądów administracyjnych do opierania swoich orzeczeń na przepisach prawa unijnego. Jak wynika z liczby oraz charakteru spraw rozpatrywanych przez Trybunał, w ramach kierowanych przez polskie sądy pytań prejudycjalnych, liczba ta stale wzrasta. Również wzrasta liczba kierowanych przez Komisję przeciwko Polsce skarg do Trybunału związanych, czy to z niewdrożeniem przez Polskę przepisów wspólnotowych, czy też z niezgodnością polskich przepisów prawa z prawem wspólnotowym. Należy jednak zauważyć, że jakkolwiek nie wszystkie zarzuty Komisji znajdują przed Trybunałem zrozumienie, z analizy dotychczas rozpoznanych przez Trybunał spraw wynika wyraźnie, że Polska przegrywa więcej spraw przed Trybunałem niż Komisja.