

Kamila Wojdyłak
Koło Naukowe Prawa Finansowego
Uniwersytet Gdański

WPLYW ŹRÓDEŁ PRAWA UNII EUROPEJSKIEJ NA TWORZENIE I WYKŁADNIE POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO

1 maja 2004 rok- data historyczna budząca tak wiele kontrowersji, posiadające rzesze zwolenników ale i przeciwników. Nie zależnie jednak od poglądów nie można odmówić faktu, iż wstąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało „lawinę” zmian w naszym krajowym systemie prawnym, w tym również w prawie podatkowym.

Polska od momentu przystąpienia do Wspólnoty podlega jej pierwotnemu i wtórnemu prawu. Jest obowiązana do jego przestrzegania i stosowania.

Już przed akcesją, od dnia złożenia przez ówczesnego Ministra Spraw Zagranicznych

-Olszewskiego 18 kwietnia 1994r. wniosku o oficjalne członkostwo Polski w Unii Europejskiej, Polska zobowiązana była do wprowadzenia istotnych zmian i reform w celu dostosowania naszego krajowego ustawodawstwa do ustawodawstwa istniejącego we Wspólnotach. Zasadność podejmowania działań harmonizujących przez polskiego ustawodawcę wynika z treści Układu Stowarzyszeniowego, z charakteru procesu integracyjnego, a także zaleceń Komisji zawartych w Białej Księdze i Agendzie 2000.

Art. 69 Układu Europejskiego zawiera precyzyjne wskazanie dziedzin, w których harmonizacja przepisów prawnych jest szczególnie pożądana „zbliżenie przepisów prawnych obejmuje w szczególności następujące dziedziny: prawo celne, prawo o spółkach, prawo bankowe, **rachunkowość i podatki przedsiębiorstw**, własność intelektualną, ochronę pracowników w miejscu pracy, usługi finansowe [...] **pośredni system opodatkowania**, przepisy techniczne i normy, transport, środowisko naturalne”. Można dostrzec, że w tak obszernej liście dziedzin w których powinny nastąpić prace dostosowawcze znalazły się także podatki.

Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich UE obejmują również Polskę. Prawo podatkowe obowiązujące w Polsce opiera się w głównej mierze na prawodawstwie stworzonym przez polskiego ustawodawcę. Często jest jednak uzupełniane przez prawo europejskie. Uzupełnienie polskiego prawa podatkowego może przybrać dwojaką postać.

Po pierwsze, źródła prawa europejskiego mogą funkcjonować równoległe z prawem wewnętrznym i bezpośrednio regulować określone zagadnienia podatkowe niebędące przedmiotem regulacji krajowej (np. funkcjonowanie ulg i zwolnień dotyczących pomocy publicznej opiera się zarówno na prawie wewnętrznym jak i europejskim). W takim przypadku mamy do czynienia z wzajemnym uzupełnianiem się tych rodzajów źródeł prawa. Taka sytuacja przewidziana jest w obecnie obowiązującej Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku w art. 91 ust.1 „ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy”.

Po drugie, przepisy wspólnotowe mogą ingerować w system krajowy, nakazując wprowadzenie do niego określonych regulacji prawnych. Dotyczy to w szczególności podatków objętych obowiązkiem harmonizacji. W takiej sytuacji prawodawca wewnętrzny ma obowiązek uwzględnić w tym zakresie przepisy wspólnotowe. Taki stan rzeczy wynika z zasady prymatu prawa wspólnotowego nad prawem krajowym. Zasada ta została

przewidziana w art. 91 ust. 2 Konstytucji „umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową”.

Konstytucja w art. 87 ust. 1 zalicza ratyfikowane umowy międzynarodowe do źródeł prawa powszechnie obowiązującego „źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia”. Trzeba zaznaczyć, że w klasyfikacji źródeł prawa ratyfikowane umowy międzynarodowe znajdują się pomiędzy konstytucją a ustawami. Polska zastosowała w swojej Konstytucji taki model pierwszeństwa prawa międzynarodowego nad ustawami krajowymi, jaki został przyjęty w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości W słynnych orzeczeniach *Costa / ENEL* z 15 lipca 1964 r., *Simmenthal II* z 9 marca 1978 roku. W pierwszym orzeczeniu ETS proklamował zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego nad prawem państw członkowskich twierdząc, że żadne przepisy prawa krajowego nie mogą przeważać nad prawem wywodzącym się z Traktatów, będącym niezależnym źródłem prawa. W drugim zaś orzekł zakaz ustanawiania nowych norm prawa krajowego, które byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym. W jeszcze jednym ze swoich orzeczeń: *Commission v France* z 1973 r. ETS nałożył na państwa członkowskie wymóg eliminowania z obrotu prawnego (uchylania) normy prawa krajowego niezgodnej z prawem wspólnotowym. Owy wymóg ETS wyprowadził z zasady lojalności Państwa członkowskiego wobec WE (art. 10 TWE) Zasada pierwszeństwa norm prawa wspólnotowego wobec norm prawa krajowego ma nieograniczony zasięg. Oznacza z jednej strony, że z pierwszeństwa korzystają wszystkie normy prawa wspólnotowego zawarte tak w prawie pierwotnym jak i wiążącym prawie wtórnym (pochodnym). Z drugiej strony, konsekwencje zasady pierwszeństwa obejmują wszystkie normy prawa krajowego. Państwo członkowskie nie może powoływać się na swoje wewnętrzne normy, jeżeli zostały one wyłączone spod zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego tzn. którym starałby się nadać pierwszeństwo przed *acquis communautaire*. Pierwszeństwo prawa europejskiego rozszerza się także na normy konstytucyjne państw członkowskich, co oznacza zakaz oceny prawa wspólnotowego z punktu widzenia jego zgodności z normami konstytucyjnymi (teza potwierdzona w orzecznictwie ETS). Prawo wspólnotowe korzysta z zasady pierwszeństwa nie zależnie od tego czy zostało uchwalone przed czy po niezgodnej z nim normie prawa krajowego.

Zasada pierwszeństwa ma ogromne zastosowanie przy wykładni prawa dokonywanej przez sądy krajowe i organy administracji publicznej państw członkowskich. Sądy Krajowe są obowiązane w przypadku wystąpienia jakichkolwiek sprzeczności między prawem krajowym a wspólnotowym odmówić zastosowania normy prawa wewnętrznego i w to miejsce powołać się na normę prawa europejskiego. W razie wystąpienia wątpliwości związanych z interpretacją przepisów w zakresie ich zgodności bądź niezgodności z prawem wspólnotowym sądy krajowe mają obowiązek skierować do ETS pytanie prawne na podstawie art. 234 TWE w celu dokonania oceny zgodności norm krajowych z normami wspólnotowymi. Sądy krajowe są związane interpretacją (wykładnią) ETS. Trybunał wypowiedział się w tej kwestii w orzeczeniu *Simmenthal*. Warto podkreślić, że w razie stwierdzenia przez ETS niezgodności danej normy prawa wewnętrznego z normom prawa europejskiego nie podlega ona natychmiastowej eliminacji (uchyleniu). Nie będzie mogła być jedynie stosowana w kwestiach objętych jurysdykcją UE. Natomiast znajdzie zastosowanie w sprawach spod tej jurysdykcji wyłączonych.

Przystąpienie Polski do UE spowodowało znaczne zmiany w zakresie tworzenia polskiego prawa podatkowego. W szczególności jest to związane z wpływem pochodnego prawa UE na proces stanowienia prawa w Polsce. Od momentu akcesji jesteśmy obowiązani brać pod uwagę przy stanowieniu polskiego prawa (w tym również prawa podatkowego) wytyczne UE zawarte w jej aktach prawnych.

Źródła prawne UE można klasyfikować według różnych kryteriów, np.: czy są to źródła pisane czy niepisane, czy są tworzone przez państwa członkowskie czy przez instytucje WE, Czy są to akty jedno czy wielostronne, czy są to źródła wiążące czy niewiążące adresatów. Najważniejszy jednak podział obejmuje klasyfikację źródeł na źródła pierwotne i pochodne. Do źródeł prawa pierwotnego zalicza się traktaty założycielskie Wspólnot Europejskich i Unii Europejskiej oraz tzw. ogólne zasady prawa. Natomiast źródłami wtórnymi są akty poszczególnych instytucji WE, a także rozmaite umowy zawierane przez Wspólnotę, albo państwa członkowskie.

Art. 249 zawiera katalog pochodnych źródeł prawa UE. Są to akty wiążące: rozporządzenia, dyrektywy i decyzje, a także akty niewiążące do których zalicza opinie i zalecenia. Kompetencje do wydawania tych aktów przyznano Parlamentowi Europejskiemu działającemu Wspólnie z Radą Europy, Radą Unii Europejskiej i Komisją Europejską.

Nie można obecnie mówić o hierarchii wiążących aktów prawa wtórnego wymienionych w art. 249 TWE. Każdy z tych aktów ma inny krąg adresatów, pełni różne funkcje i ma odmienny charakter prawny. Wyjątkowo można mówić tylko o hierarchii między tzw. dyrektywami (rozporządzeniami) Rady UE, które stanowią podstawę do wydania tzw. dyrektyw (rozporządzeń) wykonawczych przez Komisję. Możliwość delegowania kompetencji wynika z art. 202 i 211 TWE.

Polski system podatkowy wymaga ścisłej harmonizacji z systemami podatkowymi innych państw członkowskich UE w celu doprowadzenia go do zgodności z prawem wspólnotowym. Z pojęciem harmonizacji łączy się przede wszystkim proces polegający na dostosowaniu przepisów prawa podatkowego państw członkowskich do wymogów wspólnotowych. Związane jest to ściśle z potrzebą wprowadzania do ustawodawstwa krajowego określonych instytucji prawa podatkowego, które są wymagane przepisami prawa europejskiego lub dokonania określonych reform w prawie wewnętrznym danego państwa, tak aby eliminować sprzeczności z prawem UE. Zamiar dokonania określonych zmian w przepisach prawa podatkowego, służących harmonizacji określonych regulacji lub konstrukcji prawnych, zawsze musi mieć na uwadze realizację z góry wyznaczonego celu. Sposób i metody osiągnięcia tego celu nie odgrywają większej roli. Państwo podejmujące się ujednoczenia przepisów ma swobodę w wyborze metod i środków realizacji wskazanego celu. Ważne jest to aby go osiągnąć jak najszybciej i jak najlepiej.

Warto podkreślić, że potrzeba harmonizacji przepisów podatkowych do wymogów wspólnotowych wiąże się ściśle z realizacją procesów integracji gospodarczej. „Państwom będącym członkami UE zależy w szczególności na osiągnięciu dzięki procesom ujednoczenia przepisów podatkowych neutralności podatków w handlu między tymi krajami. Rezultatem procesów dostosowawczych powinno być doprowadzenie do pogodzenia systemów podatkowych różnych krajów, tak aby ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej”¹. Intensywność stopnia ujednoczenia zależy od stopnia zaawansowania integracji. Na samym początku, kiedy to zaawansowanie jest niewielkie mamy do czynienia z koordynacją podatków. W dalszej perspektywie dochodzi do harmonizacji prawa, a ostatecznie do jego ujednoczenia, kiedy stopień zaawansowania jest wysoki.

„Zawsze należy zaznaczyć granice harmonizacji w szczególności z tego względu, iż może ona być efektem funkcjonowania wolnego rynku”².

Procesy harmonizacji zawsze muszą znaleźć swoje podstawy w prawie wspólnotowym. Przed akcesją był to Układ Stowarzyszeniowy natomiast od momentu wstąpienia Polski do UE takie upoważnienie wynika z Traktatu Ustanawiającego Wspólnotę Europejską z 1957 r. określanego także mianem Traktatu Rzymskiego. W szczególności odnosi się ono do ujednoczenia opodatkowania w zakresie podatku od wartości dodanej i podatku akcyzowego.

¹ Zob. Leonard Etel „Prawo podatkowe” Warszawa 2005, s.90

² Zob. Leonard Etel op.cit., s. 91

Mówiąc w skrócie opodatkowania podatkami pośrednimi. Daje on również podstawę do ujednolicenia podatków bezpośrednich, ale już w mniejszym zakresie.

Przeprowadzenie procesów harmonizacji możliwe jest tylko dzięki wydaniu przepisów szczegółowych zawierających ogólne postanowienia Traktatu Rzymskiego. Aktem prawnym, który jest przeznaczony w swojej treści do harmonizacji przepisów prawa podatkowego jest dyrektywa podjęta jednomyślnie przez Radę Unii Europejskiej (organ ustawodawczy) na wniosek Komisji Europejskiej (jedyna instytucja wspólnotowa pełniąca funkcję wykonawczą) po przeprowadzeniu wcześniejszych konsultacji z Parlamentem Europejskim (jedyny organ posiadający legitymację demokratyczną, pełni funkcję nadzorującą i opiniodawczą) oraz Komitetem Społeczno- Ekonomicznym. Zasada jednomyślności przy uchwalaniu dyrektyw odnoszących się do kwestii podatkowych wiąże się z dwoma kwestiami. Po pierwsze, UE wyznaje zasadę zgodnie z którą kwestie podatkowe należą do wyłącznej kompetencji krajów członkowskich. Po drugie związane jest to z zasadą pomocniczości, która polega na tym, że działania na szczeblu Wspólnoty mogą być podejmowane wyłącznie wtedy kiedy państwo członkowskie nie radzi sobie z określoną kwestią, nie jest w stanie zrealizować stawianych przed nim celów. To doprowadziło do tego, że ingerencja Wspólnoty w kwestie podatkowe została ograniczona do niezbędnego minimum i stąd obowiązek uzyskania przez Radę jednomyślności.

Dyrektywy mają zasadniczy wpływ na tworzenie polskiego prawa podatkowego. Dyrektywy są aktami o szczególnym charakterze. Zgodnie z art. 249 TWE „dyrektywa wiąże Państwo Członkowskie do którego jest kierowana , w odniesieniu do rezultatu, który ma zostać osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środka”. Dyrektywy są aktami bezpośrednio obowiązującymi w tym sensie, że stwarzają po stronie państw a zobowiązanie do jej prawidłowego wykonania w określonym czasie (przyjmuje się, że jest to okres od roku do trzech lat). Trzeba zaznaczyć, że dyrektywy są skierowane tylko i wyłącznie do państw członkowskich. W szczególności nie mogą być bezpośrednimi źródłami żadnych uprawnień bądź obowiązków jednostki.

Dyrektywy są jedynymi aktami UE wymagającymi implementacji do krajowego porządku prawnego państwa członkowskiego. Implementacja polega zasadniczo na wydaniu przez właściwy organ wewnętrzny stosownego aktu prawnego, za pomocą którego wprowadzi on normy zawarte w dyrektywie do porządku prawnego tym państwie. Państwo ma swobodę w wyborze rodzaju (formy) aktu prawnego, które wyda w celu wykonania dyrektywy. Ze względu na wymóg pewności prawa i jasności zobowiązań wynikających z ustawodawstwa, konieczne jest wydanie przepisów prawnych o charakterze powszechnie obowiązującym (najczęściej ustawy). Podmiot właściwy do wydania takiego aktu określony jest w przepisach wewnętrznych (mogą to być nawet władze regionalne bądź samorządowe jeżeli dana sprawa należy do ich kompetencji). Ostateczna odpowiedzialność za terminową i właściwą implementację spoczywa na organach centralnych. Akty prawa krajowego muszą się wyraźnie powoływać na dyrektywę, którą wykonują, wyjątkowo na konkretny jej przepis. Implementacja dyrektywy z zasady nie powinna polegać na dosłownym jej przepisaniu , ale raczej ujęciu celu dla którego została uchwalona. W niektórych przypadkach dosłowne tłumaczenie dyrektywy jest przydatnym rozwiązaniem, np. w kwestiach dotyczących ochrony środowiska. Niekiedy zdarza się, że dyrektywa jest tak bardzo szczegółowa, że nie pozostawia państwu członkowskiemu żadnego wyboru, wtedy również najlepszym rozwiązaniem jest dosłowne przeniesienie treści dyrektywy na grunt prawa krajowego.

„Nie dopuszczalne jest jednak traktowanie dyrektywy jako aneksu do aktu prawa krajowego”³. Należy unikać odesłań do tekstu dyrektywy w akcie będącym wynikiem jej implementacji. Jak wynika z powyższych rozważań w przypadku posłużenia się dyrektywą

³ Zob. Biuletyn Prawny Komendy Głównej Policji, nr 3 (19), 2003, s. 7 pkt 4.11

prawo tworzone jest na dwóch etapach. Pierwszy obejmuje uchwalenia dyrektywy na gruncie prawa wspólnotowego, drugi zaś ustanowienie prawa krajowego w celu implementowania norm tej dyrektywy. Przystępując do wydania przepisów prawnych w celu wykonania dyrektywy należy brać pod uwagę zasady prawa wspólnotowego, takie jak: zasada subsydiarności, proporcjonalności i ochrony praw człowieka. „Środki służące wykonaniu dyrektywy powinny być notyfikowane Komisji Europejskiej”. Dyrektywy wydawane są w rozmaitych dziedzinach prawa wspólnotowego, w tym również w zakresie prawa podatkowego, Polska implementowała ogromną ilość dyrektyw odnoszących się do poszczególnych podatków pośrednich i bezpośrednich.

W zakresie podatku od wartości dodanej 11 kwietnia 1967 r. przyjęte zostały przez Radę UE Pierwsza i Druga Dyrektywa. Odnosiły się one do spraw związanych z harmonizacją ustawodawstwa poszczególnych krajów członkowskich w zakresie podatków obrotowych. Ukształtowały one jednak tylko podstawy funkcjonowania tego świadczenia. Z tego też powodu 17 maja 1977 r. Rada UE przyjęła Szóstą Dyrektywę dotyczącą podatku od wartości dodanej. Akt ten do dziś określa model omawianego podatku. Polska implementowała rozwiązania owych dyrektyw w ustawie z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług. Zastąpiła ona ustawę z 1993 r. Nowa ustawa wprowadziła w Polsce ten rodzaj podatku obrotowego, który jest powszechnie stosowany w państwach UE. Ustawa z 2004 r. zawierała wiele błędów, niejasności dlatego też uległa dość szybkiej nowelizacji dokonanej już rok później tj. w 2005 r.

Zmiany wprowadzone na skutek przyjęcia zupełnie nowej ustawy obejmowały szeroki krąg unormowań do najważniejszych można zaliczyć:

- stworzenie nowej definicji podatnika
 - wprowadzenie procedur szczególnych dotyczących w szczególności złota inwestycyjnego, drobnych przedsiębiorców, wewnątrzspółnotowych transakcji trójstronnych, usług, turystyki
 - wprowadzenie ograniczeń w możliwości stosowania stawek obniżonych
 - określenie, że dostawa towarów stanowi czynność podlegającą opodatkowaniu
 - wprowadzenie wewnątrzspółnotowej dostawy i wewnątrzspółnotowego nabycia jako czynności opodatkowanych będących zupełną nowością na gruncie prawa polskiego, stanowiące odpowiednik dotychczasowego importu i eksportu
 - zmniejszenie i objęcie ustawą zwolnień od podatku
 - stworzenie nowej zasady odliczania od podatku należnego podatku naliczonego oraz zwrotu podatku
 - wprowadzenie zmian dotyczących momentu powstania obowiązku podatkowego i miejsca świadczenia jako elementu decydującego, o tym gdzie podatnik będzie miał zapłacić podatek.
- Kolejnym podatkiem, który uległ ścisłej harmonizacji z prawem wspólnotowym jest akcyza. Najważniejsze elementy tego świadczenia zostały określone w dyrektywach z 1992r. Owe dyrektywy możemy podzielić na dwie grupy. Pierwsza z nich zawiera akty o charakterze ogólnym. Do drugiej natomiast zaliczymy dyrektywy odnoszące się do poszczególnych towarów objętych zharmonizowanym podatkiem akcyzowym.

Ogólnie można powiedzieć, że w tych aktach ustalono, że harmonizacja w zakresie podatku akcyzowego będzie odnosiła się tylko do trzech grup towarów, określonych jako zharmonizowane tj. oleje mineralne (m.in. benzyna, oleje), alkohol oraz wyroby tytoniowe.

Do najważniejszych dyrektyw z grupy pierwszej należy zaliczyć dyrektywę 91/12 WWG z 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, która została następnie zmodyfikowana dyrektywą Rady UE z 22 grudnia 1994 r.

Natomiast do drugiej grupy zaliczamy następujące dyrektywy:

- dyrektywę Rady UE z 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia stawek podatków akcyzowych oraz alkoholu i innych napojów alkoholowych

-dyrektywę Rady UE z 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia stawek podatku akcyzowego od papierosów oraz wyrobów tytoniowych innych niż papierosy.

-dyrektywę Rady UE z 19 października 1992 r. w sprawie ujednoczenia stawek podatku akcyzowego od olejów mineralnych

W dyrektywach tych określono w szczególności minimalne stawki podatkowe na wyroby zharmonizowane, które powinny być przestrzegane przez państwa członkowskie UE przy ustalaniu ich własnych stawek. W Polsce owe dyrektywy znalazły odzwierciedlenie w ustawie z 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym. Wcześniej świadczenie to było uregulowane wspólnie w jednej ustawie z podatkiem od towarów i usług. Obecna ustawa o podatku akcyzowym wprowadziła całkowicie nowy model tego świadczenia. Najważniejsze dokonane zmiany dotyczyły:

-wprowadzenia podziału wyrobów akcyzowych na zharmonizowane i niezharmonizowane

-rozszerzenia przedmiotu podatku o nowe czynności, tj. wewnątrzwspólnotowa dostawa i nabycie, wyprowadzenie wyrobów ze składu podatkowego

-zastosowanie do rozliczeń podatkowych procedury zawieszającej pobór akcyzy i związanej z tym instytucji składów celnych oraz zarejestrowanego i niezarejestrowanego handlowca

podwyższenie stawek akcyzy na wyroby zharmonizowane, w szczególności na papierosy

Harmonizacji podlegają, jednak w mniejszym zakresie, także podatki bezpośrednie.

Podstawą do ujednoczenia tego rodzaju świadczeń jest art. 94 Traktatu Rzymskiego „Rada stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Społeczno- Ekonomicznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wolnego rynku”. Działania takie okazały się potrzebne w odniesieniu do opodatkowania niektórych dochodów przedsiębiorstw, a także odsetek od lokat. Działania te były potrzebne z powodu istnienia ogromnych różnic w przepisach krajowych odnoszących się do opodatkowania dochodu. W Polsce obowiązują trzy ustawy normujące opodatkowanie podatkiem dochodowym: ustawa o podatku dochodów osób fizycznych, ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. „Charakter postanowień dyrektywy zmierzających do zagwarantowania swobodnego przepływu kapitału, powoduje, że dotyczą one głównie dużych przedsiębiorstw, prowadzących działalność gospodarczą jako osoby prawne. Z tego względu zasadnicza implementacja dyrektyw z zakresu podatków bezpośrednich została dokonana na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”⁴.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. wdraża postanowienia -dyrektywy 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji, podziałów, wnoszenia majątku i zmiany udziałów dotyczących spółek z różnych krajów Członkowskich

-dyrektywy 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek

Na kształt podatku od osób prawnych wpływ mają postanowienia następujących dyrektyw:

-nr 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji, podziałów, wnoszenia majątku i zmiany udziałów dotyczących spółek z różnych krajów Członkowskich

-nr 90/435/EWG o wspólnym systemie podatkowym spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich

⁴ Zob. artykuł Katarzyna Gortat- Kopačka, Anna Sobczak, Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce

-nr 2003/49/EC w sprawie wspólnego systemu podatkowego dla spółek powiązanych różnych państw członkowskich z tytułu przychodów w postaci odsetek oraz należności licencyjnych dokonywanych między spółkami powiązanych różnych państw.

Pierwsze zmiany bezpośrednio dostosowujące ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do postanowień dyrektyw zostały dokonane z dniem 1 stycznia 2004 r. Kolejne reformy miały miejsce w 2005 r. W szczególności dotyczyły dostosowania polskich regulacji do postanowień dyrektywy 90/435/EWG oraz 2003/49/EC.

Podsumowując wpływ dyrektyw na tworzenie polskiego prawa podatkowego można rzec, iż mają one ogromny wpływ na proces stanowienia prawa w Polsce. Jeszcze przed akcesją Polska musiała dokonać wielu zmian, stworzyć nowe przepisy, znowelizować istniejące, często wywodzące się jeszcze z okresu komunizmu i zupełnie nie pasujące do nowej sytuacji politycznej i gospodarczej w której podstawą jest funkcjonowanie wolnego rynku. Obowiązek implementacji przepisów dyrektywy wymaga od polskiego ustawodawcy przeanalizowania każdego z istniejących w Polsce podatków z osobna i zastanowienia się, czy są one zgodne z prawem wspólnotowym oraz czy odpowiadają standardom UE. W razie stwierdzenia jakichkolwiek braków bądź sprzeczności polski ustawodawca ma obowiązek wszczęcia natychmiastowych procesów tworzenia (stanowienia) nowego prawa w celu dostosowania go do wymogów UE. Dzięki dyrektywą możliwa jest harmonizacja przepisów poszczególnych państw członkowskich co w konsekwencji ułatwia wymianę gospodarczą pomiędzy nimi. W latach 2004-2006 polski ustawodawca stworzył lub znowelizował wszystkie istniejące obecnie ustawy podatkowe zgodnie z celami określonymi w poszczególnych dyrektywach. Owe cele udało się osiągnąć w jednych ustawach lepiej w innych gorzej.

Traktat Rzymski obok dyrektyw wymienia jako akty wiążące również rozporządzenia. Z art.249 TWE wynika, że "rozporządzenie ma zasięg ogólny. Wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich". Rozporządzenia nie są aktami harmonizacji prawa jak dyrektywy ale instrumentami ujednolicania (unifikacji) prawa na całym terytorium Wspólnoty. Adresatami ich norm są nie tylko państwa członkowskie, ale i jednostki (osoby fizyczne i prawne). Omawiane akty mają charakter abstrakcyjny i mogą znaleźć zastosowanie w nieskończonej liczbie przypadków. Implementacja rozporządzeń oraz precyzowanie ich treści w prawie krajowym jest niedopuszczalne, z Wyjątkiem kilku przypadków w ściśle określonych sytuacjach. Wyróżnia się cztery grupy takich przypadków:

-jeżeli wydanie przepisu jest niezbędne lub co najmniej pożądane dla zapewnienia stosowania i pełnej skuteczności rozporządzenia w państwie członkowskim. Dotyczyć to zwłaszcza może przepisów określających właściwość organów krajowych i związane z tym szczegółowe kwestie natury proceduralnej, finansowej i organizacyjnej.

-jeżeli samo rozporządzenie przewiduje wydanie określonych przepisów krajowych lub przepisów uzupełniających (w ściśle określonym zakresie), odbiegających od przepisów rozporządzenia. Zobowiązanie do wydania takich przepisów może wynikać z rozporządzenia bezpośrednio lub pośrednio.

-o ile jest to konieczne i celowe, dopuszcza się wprowadzenie do krajowego porządku prawnego sankcji (w tym sankcji cywilnoprawnych, administracyjnych lub karnych) za naruszenie przepisów rozporządzeń wspólnotowych.

-powtórzenie treści przepisów rozporządzeń w prawie krajowym jest pożądane tylko z przyczyny natury techniczno- legislacyjnych lub organizacyjnych, np. jeżeli brak powtórzenia przepisów rozporządzenia czyni akt nie zrozumiałym, a odesłanie lub nawiązanie w inny sposób do treści rozporządzenia nie jest możliwe lub nie prowadzi do właściwych efektów legislacyjnych. Jako przykład rozporządzenia z zakresu prawa podatkowego można podać rozporządzenie Komisji EWG 2719/92 z dnia 11 września 1992 r. w sprawie towarzyszącego

dokumentu urzędowego dotyczącego przepływu w ramach systemu zawieszenia podatku wyrobów objętych podatkiem.

Podsumowując, wpływ rozporządzeń na proces tworzenia prawa podatkowego w Polsce jest niewielki. Ogranicza się w znacznym stopniu jedynie do zakazu stanowienia prawa niezgodnego, sprzecznego z jego treścią.

Warto w niniejszym opracowaniu wspomnieć pewną ciekawostkę. Mianowicie dnia 1 lipca 2006r. weszło w życie pierwsze w historii rozporządzenie Rady Unii Europejskiej dotyczące podatku od towarów i usług (nr 1777/ 2005). Ujednoliciła ono przepisy w zakresie wskazanego podatku w ramach Unii Europejskiej. Jest to rzecz o tyle dziwna, że do tej pory w sprawach odnoszących się do omawianego świadczenia stosowane były wyłącznie dyrektywy. Zaskakujące w tym rozporządzeniu jest to że zawiera ona zbiór wielu, zupełnie ze sobą nie powiązanych regulacji dotyczących konkretnych kwestii w zupełnie różnych dziedzinach. Z owego rozporządzenia można się przykładowo dowiedzieć, że miejscem opodatkowania usługi transmisji meczów piłkarskich jest kraj siedziby usługobiorcy(najdziwniejsze w tym wszystkim jest to, że przedstawiany przepis odnosi się tylko do meczów piłkarskich a nie np. koszykówki), albo np. że organizację pogrzebów trzeba traktować jako usługę kompleksową. Taka konstrukcja rozporządzenia 1777/2005 jest wynikiem prac tzw. Komitetu VAT i stanowi zbiór wybranych interpretacji VI dyrektywy wydanych w okresie kilkunastu lat. Komitet ten stanowi ciało doradcze Komisji Europejskiej i zgodnie z art. 29 VI dyrektywy może wydawać interpretacje jej postanowień. Komisja Europejska a w ślad za nią RUE doszły do wniosku, że warto aby postanowienia Komitetu były nie tylko interpretacjami, ale wiążącymi przepisami prawa, co pozwoli na ich identyczne stosowanie we wszystkich państwach członkowskich.

Ostatnim wiążącym aktem wymienionym w art. 249 TWE jest decyzja. „Decyzja wiąże w całości adresatów, do których jest kierowana”. Decyzje mogą być skierowane do jednoznacznie określonych, indywidualnych podmiotów tj. państwa członkowskiego, grupy państw członkowskich, podmiotów gospodarczych, itp. Są one bezpośrednio skuteczne w odniesieniu do adresata i zobowiązują go, lub uprawniają, do określonego działania. Wykonanie decyzji nie może być ograniczone w drodze regulacji prawa krajowego. Większość decyzji nie będzie wymagała interwencji ustawodawcy krajowego, nie licząc tych które nakładają na niego obowiązek wydania krajowego aktu wykonawczego. Tylko w tym przypadku decyzja będzie miała wpływ na tworzenie prawa krajowego.

Katalog źródeł prawa zawarty w art. 249 TWE wymienia także dwa akty o mocy niewiążącej mianowicie opinie i zalecenia. Opinie wydawane są przez instytucje Wspólnoty na wniosek innych podmiotów, zalecenia z własnej inicjatywy. Oba akty powinny być brane pod uwagę przez państwo przy wykładni i stosowaniu prawa wewnętrznego. Ich wpływ na tworzenie prawa podatkowego Polski jest znikomy.

Omawiając tematykę tworzenia prawa na szczeblu krajowym nie można pominąć kwestii dotyczącej modyfikacji zasady trójpodziału władzy określanej przez władze wykonawczą, ustawodawczą i sądowniczą w wyniku akcesji Polski do Unii Europejskiej. Taki stan rzeczy wynika w szczególności z przesunięcia pewnych kompetencji w określonych kwestiach (zwłaszcza w zakresie władzy ustawodawczej) z szczebla krajowego na szczebel ponadnarodowy. Taką sytuację przewidziała już obecna Konstytucja uchwalona na siedem lat przed przystąpieniem Polski do UE w art. 90 ust. 1 „Rzeczpospolita Polska może na podstawie umowy międzynarodowej przekazać instytucji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu kompetencje organów władzy państwowej w niektórych sprawach”. W jednym ze swoich wyroków Trybunał Konstytucyjny uznał, iż w wyniku integracji europejskiej zacierają się w coraz większym stopniu granice oddzielające bieżącą politykę zagraniczną, realizowaną przez egzekutywy od sfery stanowienia prawa zasadniczo zaliczanej do zakresu władzy ustawodawczej (orzeczenie z 12 stycznia 2005 r.). W wyniku akcesji

polska władza ustawodawcza utraciła szereg swoich kompetencji na rzecz organów UE. Dzieje się tak przede wszystkim za sprawą zmiany zakresu ustawowej materii, rozumianej jako zakaz regulowania w ustawach spraw zastrzeżonych dla innych aktów prawnych. Sfera objęta kompetencją wyłączną Wspólnoty została wyłączona z zakresu regulacji ustawowej. W ustawach w szczególności nie wolno powtarzać ani interpretować prawa obowiązującego na szczeblu Unii. Zakazane jest również współistnienie regulacji ustawowych i regulacji wspólnotowych, nawet jeżeli oba akty najczęściej krajowe ustawy i wspólnotowe rozporządzenia regulują daną kwestię w identyczny sposób. W momencie zaistnienia takiej sytuacji na parlamencie krajowym spoczywa obowiązek usunięcia takiej ustawy z porządku prawnego. W świetle orzecznictwa ETS niedopuszczalne jest również stanowienie ustaw upoważniających Prezydenta do ratyfikacji umowy międzynarodowej, której treścią są kwestie zarezerwowane dla wyłącznej kompetencji Wspólnoty.

To dzięki możliwości wydawania rozporządzeń, które obowiązują bezpośrednio Unia ma możliwość przejęcia znacznej części kompetencji państw członkowskich. W sytuacji uregulowana danej kwestii rozporządzeniem krajowy organ ustawodawczy, u nas Sejm i Senat tracą możliwość podjęcia prac ustawodawczych w tym zakresie. Rozporządzenia obowiązują na gruncie prawa krajowego, bez jakiegokolwiek aktywności Parlamentu krajowego. Polska jest zobowiązana w wyniku ratyfikacji Traktatów do przestrzegania prawa wspólnotowego, w tym zakazującego przenoszenia treści rozporządzeń do prawa krajowego. W orzeczeniu 34/73 w sprawie Variola Trybunał orzekł, że „ściśle przestrzeganie niniejszego zobowiązania jest konieczną przesłanką spójnego i jednolitego stosowania wspólnotowych rozporządzeń na obszarze całej Wspólnoty”.

Zmianie uległa także cała procedura legislacyjna. Związane jest to z potrzebą współpracy poszczególnych organów w zakresie tworzenia prawa europejskiego. Jak wynika z art. 34 ust. 2 pkt. 7 Regulaminu Sejmu „do projektu ustawy dołącza się uzasadnienie, które powinno zawierać oświadczenie o zgodności projektu ustawy z prawem Unii Europejskiej lub o stopniu i powodach niezgodności z tym prawem albo oświadczenie, że przedmiot projektowanej regulacji nie jest objęty prawem Unii Europejskiej”. Art. 34 ust.8 przewiduje zaś kompetencje Marszałka Sejmu do skierowania, po zaciągnięciu opinii Prezydium Sejmu projektów uchwał lub ustaw, w stosunku do których istnieje wątpliwość czy są one zgodne z prawem do Komisji Ustawodawczej, która może większością 3/5 głosów stwierdzić o niedopuszczalności projektu. Również art. 95a - 95f Regulaminu Sejmu przewidują odmienności postępowania legislacyjnego z projektami ustaw wykonujących prawo UE.

Parlament Europejski wystosował postulat zgodnie z którym powinno się zapewnić udział parlamentów krajowych w tworzeniu prawa przez Radę i Komisję. Proces ten zostanie stworzony dzięki uruchomieniu mechanizmów umożliwiających wpływ Sejmu i Senatu na politykę realizowaną przez Radą Ministrów względem organów wspólnotowych. W Polsce owy postulat znalazł odzwierciedlenie w ustawie z 11 marca 2004 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkowstwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej. Sam Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że jest to „zagadnienie o bardzo dużym znaczeniu dla funkcjonowania państwa, dla wzajemnych stosunków pomiędzy poszczególnymi władzami, wreszcie- dla procesu stanowienia prawa o mocy powszechnie obowiązującej, które w znacznym stopniu powstawać będzie na szczeblu europejskim”.

Obowiązująca ustawa wskazuje na trzy płaszczyzny współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem: stanowienia prawa Unii Europejskiej, tworzenia prawa polskiego wykonującego prawo Unii Europejskiej, opiniowania kandydatów na niektóre stanowiska w Unii.

Współpraca w zakresie stanowienia prawa polega między innymi na obowiązku przekazywania przez Radę Ministrów Sejmowi i Senatowi: dokumentów Unii Europejskiej podlegających konsultacjom z państwami członkowskimi, w szczególności białe księgi,

zielone księgi i komunikaty Komisji Europejskiej, plany prac legislacyjnych Komisji oraz oceny rocznych planów legislacyjnych sporządzonych przez Parlament i Radę UE. Ponadto Rada Ministrów jest zobowiązana przekładać Sejmowi i Senatowi projekty aktów prawnych Unii Europejskiej niezwłocznie po ich otrzymaniu oraz projekty swoich stanowisk w sprawie tych projektów. Komisje sejmowa i senacka mogą wyrazić swoje opinie w ustawowo określonych terminach. Art. 7 ustawy nakłada na Radę Ministrów obowiązek przedstawiania Sejmowi i Senatowi projektów umów międzynarodowych, których stroną mają być Unia Europejska, Wspólnoty Europejskie lub ich państwa Członkowskie, projekty decyzji przedstawicieli rządów państw członkowskich zebranych w Radzie Unii Europejskiej, projekty aktów UE niemających mocy prawnej, w szczególności propozycje wytycznych przyjmowanych w sferze unii gospodarczej i pieniężnej oraz w sferze zatrudnienia, akty Unii Europejskiej mające znaczenia dla wykładni lub stosowania prawa Unii Europejskiej, a także na piśmie informację o przebiegu procedur stanowienia prawa Unii oraz stanowiskach Rady Ministrów zajmowanych w trakcie tych procedur. Opinie wydane przez Sejm i Senat powinny stanowić podstawę stanowisk Rady Ministrów.

Współpraca w zakresie tworzenia prawa Unii Europejskiej związana jest z zagwarantowaniem parlamentowi odpowiednio długiego czasu na przeprowadzenie prac legislacyjnych. Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy „Rada Ministrów wnosi do Sejmu projekt ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej nie później niż na 3 miesiące przed upływem terminu wykonania wynikającego z prawa Unii Europejskiej”. W ustępie kolejnym zaznacza, że jeżeli termin wykonania wynosi więcej niż 6 miesięcy Rada Ministrów jest zobowiązana wnieść projekt ustawy do Sejmu nie później niż na 5 miesięcy przed upływem terminu.

Jak widać z powyższych rozważań wpływ źródeł prawa pierwotnego jak i wtórnego, w szczególności dyrektyw na proces stanowienia prawa w Polsce jest bardzo duży. W celu akcesji Polski do Unii Europejskiej polski ustawodawca podjął szereg czynności dostosowujących polskie prawo podatkowe do wymogów Unii Europejskiej. Wstąpienie naszego kraju w szeregi Unii spowodowało istotne zmiany w zakresie współpracy poszczególnych organów z zakresu władzy ustawodawczej i wykonawczej. Nastąpiły zmiany w procedurze legislacyjnej w kwestiach stanowienia prawa europejskiego. Polska przez ostatnie dwa lata dokonała wielu zmian mających na celu przybliżenie naszego ustawodawstwa do wymogów Unii. W szczególności znowelizowano przepisy wywodzące się jeszcze z okresu komunizmu zupełnie nie pasujące do obecnej rzeczywistości, w której tak ważną rolę odgrywa wolność gospodarcza, wolny rynek, wolność konkurencji oraz wymiana handlowa między państwami członkowskimi. Mimo, że Polska dokonała już tak wielu zmian, nie można powiedzieć, że zakończył się proces dostosowywania naszego polskiego prawa podatkowego do wymogów Wspólnoty, w szczególności ze względu na liczne okresy przejściowe wynegocjowane w zakresie podatku od towarów i usług. Polski ustawodawca musi podjąć jeszcze wiele działań w celu całkowitej harmonizacji naszego prawa z prawem unijnym.

Podsumowując Polska zrobiła zadowalające postępy w zakresie dostosowywania polskich regulacji podatkowych do regulacji unijnych, ale czeka ją jeszcze wiele pracy. Wydanie jakiegokolwiek dyrektywy na szczeblu Unii zapoczątkuje cały proces tworzenia prawa w Polsce, co oczywiście nie oznacza, że Polska podejmuje takie działania tylko wówczas gdy trzeba wdrożyć akt wspólnotowy do polskiego systemu prawnego.