

Apoloniusz Kostecki

**GŁÓWNE KIERUNKI PROCESU HARMONIZACJI
POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO
Z PRAWEM WSPÓLNOTOWYM
ORAZ JEGO EFEKTY PO AKCESJI POLSKI DO UE**

1. Problematyka harmonizacji polskiego prawa podatkowego z prawem wspólnotowym skłania do refleksji, że wymóg harmonizacji nie został w odniesieniu do żadnej dziedziny prawa tak wyraźnie i stosunkowo wcześniej wyeksponowany bezpośrednio w traktatach założycielskich Wspólnot Europejskich, jak w stosunku do przepisów prawa podatkowego regulujących tzw. podatki pośrednie. Nastąpiło to mianowicie już w Traktacie rzymskim z 27 marca 1957 r. o ustanowieniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. Powyższy fakt świadczy niewątpliwie o szczególnej wadze, jaką państwa członkowskie przywiązywały do procesu harmonizacji podatków pośrednich. Podatki tego typu obejmują nie tylko różnego rodzaju podatki obrotowe, w tym także ich uszlachetnioną formę w postaci podatku od wartości dodanej, ale również podatki akcyzowe. Na szczególne znaczenie harmonizacji tych podatków wskazuje wyraźnie treść przepisu art. 99 Traktatu. Stanowi on, że Rada na wniosek Komisji i po wysłuchaniu Parlamentu Europejskiego oraz Komitetu Społeczno-Gospodarczego podejmie jednomyślnie, w terminie przewidzianym w art. 7a Traktatu, uchwałę o harmonizacji przepisów prawnych państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych, podatków konsumpcyjnych i innych podatków pośrednich, jeśli ta harmonizacja jest konieczna do stworzenia i funkcjonowania wspólnego rynku.

O tym, że treść przytoczonego przepisu także później nie straciła swej aktualności, świadczyć może inkorporowanie jej do art. 93 Traktatu z Maastricht (z 1992 r.) ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Charakterystyczne dla tej regulacji było również wyraźne podkreślenie w jej końcowej części przyczyn przywiązywania tak szczególnej wagi właśnie do podatków pośrednich. Skoncentrowanie wymogu harmonizacji na podatkach pośrednich i nieobjęcie zakresem przepisu art. 99 Traktatu podatków bezpośrednich nie-było bynajmniej przypadkowe. To

właśnie stosowanie przez poszczególne państwa członkowskie powstałej na podstawie traktatu paryskiego z 1951 r. Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali różnego rodzaju podatków obrotowych dostarczyło szeregu negatywnych doświadczeń w postaci hamowania procesów integracji gospodarczej, a w szczególności tworzenia wspólnego rynku. Na przykład we Francji stosowano nowoczesną „uszlachetnioną formę podatku obrotowego” w postaci podatku od wartości dodanej (VAT), czyli wielofazowego podatku obrotowego netto, podczas gdy w większości ówczesnych państw członkowskich, w tym w Niemczech, funkcjonowała tradycyjna, mniej korzystna forma wielofazowego podatku obrotowego brutto. Prowadziło to do konfliktów pomiędzy państwami członkowskimi, głównie Francją i Niemcami.

2. Ocena efektów procesu harmonizacji polskiego prawa podatkowego i prawa wspólnotowego natrafia z natury rzeczy na trudności, a to ze względu na długo-trwałość tego procesu oraz jego złożoność. Nie można przy tym pomijać również faktu, że w zależności od rodzaju podatków poddawanych harmonizacji różny charakter miały normy wspólnotowych aktów normatywnych, stanowiących instrumenty tej harmonizacji. Wszystko to powoduje, że ocena efektów procesu harmonizacji polskiego prawa podatkowego winna być dokonywana odrębnie w odniesieniu do podatków pośrednich i podatków bezpośrednich, przy czym w ramach podatków pośrednich odrębnego potraktowania wymaga podatek od wartości dodanej oraz tzw. podatek akcyzowy. Istotne znaczenie dla obiektywnej oceny efektów harmonizacji polskiego prawa podatkowego ze standardami Wspólnot posiada ustalenie, czy polski ustawodawca z chwilą rozpoczęcia po 1989 r. transformacji społeczno-gospodarczej oraz realizacji zamiaru włączenia się w procesy integracji zachodnioeuropejskiej dysponował już odpowiednimi aktami normatywnymi Wspólnot¹ oraz miał odpowiednią wiedzę w zakresie konstruowania nowoczesnego kształtu systemu podatkowego, odpowiadającego wymogom stawianym przez organy Wspólnot Europejskich.

Przy ocenie regulacji prawnych w zakresie polskiego systemu podatkowego istotne znaczenie ma również odpowiedź na pytanie, czy w Polsce właściwie wykorzystywano możliwości w zakresie harmonizacji polskich regulacji podatkowych ze standardami europejskimi już w okresie stowarzyszenia Polski z Unią, a więc przed akcesją do Unii Europejskiej. Do takiego postępowania zobowiązywała władze polskie treść Układu Europejskiego z 16 grudnia 1991 r., ustanawiającego stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską z jednej strony a Wspólnotą Europejską z drugiej, podpisanego w Brukseli, który wszedł w życie po ratyfikacji w dniu 1 lutego 1994 r.²

Z treści art. 69 Układu wynikało wyraźnie, że Polska jako priorytet potraktuje harmonizację „pośredniego systemu opodatkowania” oraz „podatków od przedsiębiorstw”.

¹ W tym celu przed omawianiem procesu harmonizacji w zakresie odpowiedniego rodzaju podatku wymienione zostaną najważniejsze dyrektywy i rozporządzenia regulujące ten proces.

² Dz.U. z 1994, nr 11, poz. 38.

Na marginesie wypada dodać, że harmonizacja podatków bezpośrednich, a więc podatków dochodowych i majątkowych, jakkolwiek nie została *expressis verbis* przewidziana w jednoznacznie brzmiącym przepisie traktatu założycielskiego, mogła być jednak realizowana na podstawie ogólnie sformułowanego postanowienia art. 100 traktatu rzymskiego z 1957 r.³, przewidującego możliwość harmonizacji różnych dziedzin prawa.

3. Przywiązywanie do harmonizacji podatków pośrednich w postaci podatku od wartości dodanej (VAT) szczególnej wagi⁴ przez organy Wspólnot znalazło swój bezpośredni wyraz stosunkowo wcześniej w określeniu wzorcowego kształtu podatku VAT w odpowiednich dyrektywach Rady, a także w nadawaniu tym dyrektywom charakteru systemowego o wiążącym charakterze. O stosunkowo wczesnym rozpoczęciu regulacji prawnej procesu harmonizacji podatku od wartości dodanej świadczyć może Pierwsza Dyrektywa Rady z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych (67/227/EWG), zobowiązująca Państwa Członkowskie do wprowadzenia nowych wspólnych rozwiązań typu podatku od wartości dodanej do 1 stycznia 1970 r.⁵ 11 kwietnia 1967 r. Rada wydała także Drugą Dyrektywę, w której nakreślony został ogólny kształt systemu podatku od wartości dodanej oraz wskazane elementy systemu, podlegające obowiązkowi ujednoczenia w ramach Państw Członkowskich. Szczególną rolę w nadaniu systemowego charakteru regulacji podatku od wartości dodanej odegrała jednak Szósta Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji unormowań Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: „ujednolicona podstawa wymiaru” (77/388/EWG)⁶. Określiła ona podstawowe elementy konstrukcji podatku od wartości dodanej, a mianowicie podmiot podatkowy, czynności podlegające opodatkowaniu, czyli przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, zwolnienia podatkowe, mechanizm odliczeń podatku naliczonego od podatku należnego, systemy specjalne: opodatkowanie małych przedsiębiorstw, rolnictwa i biur podróży.

Nie ulega wątpliwości, że regulacja kształtu podatku od wartości dodanej miała w związku z powyższym charakter systemowy. Wraz z ukształtowaniem się od 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku wewnętrznego dużą rolę zaczęły odgrywać dyrektywy nawiązujące do tego wydarzenia, które weszły w życie w tym dniu, a mianowicie Dyrektywa z 16 grudnia 1991 r. w sprawie wspólnego systemu po-

³ Przepis ten występuje obecnie jako art. 94 Traktatu z Maastricht z 1992 r., ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

⁴ Wśród przyczyn przywiązywania szczególnej wagi do harmonizacji podatku od wartości dodanej przez państwa członkowskie nie można pominąć faktu, że jego część miała zasilać – zgodnie z postanowieniem Rady z 1970 r. – ogólny budżet Wspólnot, stanowiąc jeden ważniejszych rodzajów wpłat własnych państw członkowskich na rzecz budżetu.

⁵ Ponieważ niektóre państwa nie były w stanie dokonać zmian w zakresie podatków obrotowych w tym terminie, uzyskały indywidualną zgodę na jego przesunięcie: Belgia – do 1 stycznia 1972 r. oraz Włochy – do 1 stycznia 1973 r.

⁶ Por.: „VI Dyrektywa VAT”, red. K. Sachs, Warszawa 2003, s. 20 i n.

datku od wartości dodanej i zmiany Szóstej Dyrektywy ze względu na zniesienie granic podatkowych (91/680/EWG) oraz Dyrektywa EWG z 19 października 1992 r. w sprawie uzupełnienia wspólnego podatku od wartości dodanej i zmiany Szóstej Dyrektywy – zbliżenie stawek podatkowych (92/77/EWG)⁷. W literaturze przedmiotu wyrażany jest pogląd, że szczegółowa regulacja normatywnego kształtu podatku od wartości dodanej, zwłaszcza w Szóstej Dyrektywie przypomina wręcz „akt prawny regulujący określony podatek w prawie wewnętrznym państw członkowskich”, a „wysoki stopień szczegółowości i precyzji wielu postanowień VI Dyrektywy [...] ogranicza swobodę polskiego prawodawcy w tworzeniu określonych konstrukcji”⁸, co z drugiej strony – dodajmy – ułatwiało mu wręcz mechaniczne odwzorowanie konstrukcji tego podatku, z czego jednak nie potrafił lub nie chciał skorzystać.

4. W Polsce podatek zbliżony swym charakterem do podatku od wartości dodanej i należący do kategorii podatków pośrednich, podlegających wymogom harmonizacji, został wprowadzony po raz pierwszy do systemu podatkowego ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym⁹, która podlegając licznym nowelizacjom, utraciła swoją moc dopiero z chwilą przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, a więc 1 maja 2004 r.

Sam fakt stosunkowo wczesnej rezygnacji ze stosowania w Polsce tradycyjnych podatków obrotowych i zastąpienie ich podatkiem mającym zbliżyć jego istotę do podatku od wartości dodanej ocenić należy niewątpliwie pozytywnie. Niezrozumiałe jest natomiast i zasługuje na negatywną ocenę całkowite w zasadzie zignorowanie wzorców wynikających z przytoczonych poprzednio Dyrektyw Rady, obowiązujących już w czasie opracowywania projektu polskiej ustawy o podatku od towarów i usług oraz wprowadzania go w życie¹⁰. Negatywna ocena tego podatku znalazła powszechny wyraz w literaturze. Stwierdzano w szczególności, że podatek ten różni się poważnie od podatku od wartości dodanej w krajach Unii Europejskiej, wskazywano na posługiwanie się tradycyjną terminologią obcą unijnym Dyrektywom i naruszającą istotę unijnego podatku od wartości dodanej (np. „sprzedaż”, „usługa”, „eksport usług”, „import usług” itp.) czy też na nadmierne zwolnienia i ulgi podatkowe¹¹. Zgodzić się należy również z głoszonym w literaturze poglądem, że podatek ten „niesłusznie był [...] nazywany podatkiem VAT,

⁷ Bliższe omówienie funkcjonowania podatku od wartości dodanej w oparciu o te dyrektywy zob.: H. Litwińczuk, *Podatkowe prawo wspólnotowe mechanizm funkcjonowania podatku od wartości dodanej w warunkach rynku wewnętrznego*, [w:] *Studia z dziedziny prawa podatkowego. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza KostECKiego*, Toruń 1998.

⁸ R. Mastalski, *Podstawowe założenia reformy prawa podatkowego*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005.

⁹ Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.

¹⁰ Warto przytoczyć pogląd C. Kosikowskiego, sformułowany w jeszcze późniejszym okresie, że „możliwości harmonizacji polskiego prawa z prawem wspólnotowym są ograniczone, ponieważ polskie Ministerstwo Finansów bardzo późno zainteresowało się tym zagadnieniem i długo nie było przygotowane do jego podjęcia”, por. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 195.

¹¹ Por. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 145.

ponieważ jego konstrukcja zasadniczo różniła się od klasycznego podatku od wartości dodanej¹². W usunięciu poważnych wad tego podatku nie pomogły liczne nowelizacje ustawy o podatku od towarów i usług z 1993 r.¹³ Polski ustawodawca nie osiągnął celu, który zakładała harmonizacja tego podatku. Nic też dziwnego, że w związku ze zbliżającą się perspektywą akcesji Polski do Unii Europejskiej podatek ten musiał być zastąpiony podatkiem odpowiadającym standardom unijnym. Wprowadzono go ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁴, a więc tuż przed akcesją Polski do Unii Europejskiej¹⁵. Podatek ten różni się w sposób zasadniczy od podatku od towarów i usług z 1993 r. i zasługuje w całości na pozytywną ocenę. Nie jest on jednak wolny od pewnych wad, spowodowanych nadmiernie kazuistycznym i skomplikowanym charakterem wprowadzającej go ustawy. Trudno zgodzić się w szczególności z traktowaniem stanowiącego istotę tego podatku bezwzględnego prawa podatnika do obniżenia kwoty podatku do zapłaconego w formie odliczenia od podatku należnego, podatku naliczonego i zapłaconego w poprzedniej fazie obrotu, jako uprawnienia, które może podlegać ograniczeniu lub nawet wyłączeniu. Zasadnicze wątpliwości budzi także obarczanie podatników licznymi i kłopotliwymi obowiązkami o charakterze dodatkowym, których niewykonanie zagrożone jest odpowiedzialnością administracyjną lub karną, a co gorsza, utratą „uprawnienia” do potrącenia lub zwrotu podatku¹⁶. Wątpliwości budzi również aż osiem „procedur szczególnych”, stanowiących wyjątek od ogólnych zasad stosowania tego podatku.

5. Harmonizacja podatku akcyzowego jako szczególnego rodzaju podatku pośredniego przebiegała w sposób wskazujący na pewne spowolnienie procesu harmonizacji w porównaniu z harmonizacją podatku od wartości dodanej. Świadczyć może o tym fakt, że o ile Pierwsza Dyrektywa w sprawie harmonizacji podatku od wartości dodanej podjęta została już w 1967 r., to projekt takiej dyrektywy w sprawie harmonizacji podatków akcyzowych przedstawiony został przez Komisję Europejską dopiero z początkiem 1972 r. Dotyczył on „zharmonizowanego systemu podatku akcyzowego” od olejów mineralnych, przetworzonego tytoniu oraz alkoholi, piwa i wina. Dalsze kroki w zakresie harmonizacji akcyz polegały na przygotowaniu przez Komisję Europejską w 1985 r. Białej Księgi, wytyczającej kierunki harmonizacji podatków akcyzowych. Stworzyła ona podstawy do przygotowania w r. 1990 projektu dyrektywy określającej zasady opodatkowania podstawowych produktów akcyzowych, a ponadto projektów dyrektyw strukturalnych oraz dyrektywy w sprawie ujednoczenia stawek akcyzy. Projekty te zostały przyjęte i uch-

¹² Por.: C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce*, Warszawa 2005, s. 185.

¹³ Por.: m.in. uwagi A. Gorgoń w: *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczególna*, red. W. Wójtowicz, Bydgoszcz–Lublin 2005, s. 234.

¹⁴ Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.

¹⁵ Nie najszczęśliwsze określenie tego podatku przez ustawodawcę jako „podatku od towarów i usług”, nieoddające jego istoty, zaczerpnięte zostało z uchylonej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, który to podatek w zamierzeniu ówczesnego ustawodawcy pełnić miał funkcję podatku od wartości dodanej i zbliżać polski system podatkowy do standardów europejskich.

¹⁶ Por.: C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 187.

walone przez Radę w 1992 r., weszły jednak w życie dopiero 1 stycznia 1993 r., a więc w momencie utworzenia wspólnego rynku w ramach Unii Europejskiej. Szczególne znaczenie wśród tych dyrektyw ma dyrektywa określana jako horyzontalna, a mianowicie Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz w sprawie składowania, przepływu i nadzorowania takich wyrobów.

Oprócz dyrektyw regulujących ogólne zasady funkcjonowania podatków akcyzowych obowiązuje także znaczna liczba tzw. dyrektyw strukturalnych, określających zasady harmonizacji wewnętrznej struktury podatków akcyzowych stosowanych w odniesieniu do „wyrobów akcyzowych zharmonizowanych”, a mianowicie olejów mineralnych, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych. Należy wskazać na interesujący fakt zaakceptowania przez Radę Unii Europejskiej Dyrektywy z dnia 20 marca 2003 r. w sprawie opodatkowania podatkiem akcyzowym „produktów energetycznych”, czyli energii elektrycznej, gazu i węgla¹⁷. Na podstawie nawet tak ogólnego przedstawienia kształtowania przez organy Wspólnot unijnych podstaw prawnych dla dokonywania harmonizacji krajowych systemów podatków akcyzowych można sformułować wniosek, że w zakresie harmonizacji podatków akcyzowych polski ustawodawca miał ograniczoną możliwość podjęcia efektywnych działań w chwili sporządzania projektu ustawy i uchwalania ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹⁸. Za niefortunną należy jednak uznać regulację podatku akcyzowego w akcie normatywnym zawierającym jednocześnie regulację podatku od towarów i usług. Trzeba jednak przypomnieć znamieny fakt, że w latach 40. XX w. nastąpiła w Polsce całkowita likwidacja podatku akcyzowego jako odrębnego podatku i wkomponowanie go w ramy ówczesnego podatku obrotowego. Stan ten uległ zmianie właśnie dopiero w 1993 r., kiedy podatek akcyzowy został „reaktywowany” i potraktowany jako odrębna część wspomnianej ustawy z 1993 r.

W związku z procesem harmonizacji podatków i przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej uchwalona została osobna ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym¹⁹, co niewątpliwie zasługuje na ocenę pozytywną. Jakkolwiek art. 127 tej ustawy zawiera generalną klauzulę, że ustawa wchodzi w życie z dniem 1 marca 2004 r., to jednak większość jej przepisów, w tym przepisy art. art. 62-132 weszły w życie z dniem 1 maja 2004 r., a więc w dniu akcesji Polski do UE. Dotyczyło to m.in. również Działu III – Przepisy szczegółowe, regulującego akcyzy podlegające harmonizacji, a mianowicie akcyzę na paliwa silnikowe, oleje opałowe i gaz, alkohol i napoje alkoholowe oraz na wyroby tytoniowe. Zwraca uwagę fakt, że poza wymienionymi akcyzami w Dziale III ujęta jest również kategoria tzw. akcyz niezharmonizowanych. Przepisy regulujące tę kategorię akcyz weszły w życie również 1 maja 2004 r. Można wyrazić pogląd, że jakkolwiek pro-

¹⁷ Por.: B. Kucia-Guściora, *Podstawy międzynarodowego prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczególna...*, s. 424.

¹⁸ Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.

¹⁹ Dz.U. nr 29, poz. 257 z późn. zm.

ces harmonizacji podatków akcyzowych nie został zakończony, to jednak sposób implementacji standardów Unii Europejskiej w zakresie podatków akcyzowych do polskiego ustawodawstwa jest zadowalający. Oczekiwać jednak należy stosunkowo szybkich działań w zakresie ujednoczenia wysokości stawek podatków akcyzowych.

6. Jak wyżej wskazywano, harmonizacja podatków bezpośrednich, a więc podatków typu przychodowego, dochodowego i majątkowego, nie była ujmowana w pierwotnych traktatach założycielskich Wspólnot. Potrzeba ich harmonizacji pojawiła się później, głównie w związku z hamowaniem przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi w wyniku funkcjonowania w ustawodawstwach krajowych różnych zasad w zakresie opodatkowania spółek kapitałowych, co powodowało podwójne, a nawet wielokrotne opodatkowanie m.in. dywidend wypłacanych spółce-matce przez spółkę-córkę.

W celu likwidacji tych negatywnych dla procesów integracji gospodarczej zjawisk podjęto działania, których wyrazem były następujące dyrektywy: a) Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy pomiędzy właściwymi władzami różnych państw członkowskich w przedmiocie podatków bezpośrednich (77/799/EEC); b) Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zmiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw członkowskich (90/434/EEC); c) Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich (90/435/EEC); d) Dyrektywa Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (2003/48/EC); e) Dyrektywa Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. o wspólnym systemie opodatkowania wypłat odsetek i należności licencyjnych pomiędzy spółkami powiązаныmi różnych państw członkowskich (2003/49/EC). Już nawet stosunkowo niewielka liczba dyrektyw służących harmonizacji podatków bezpośrednich, jak i daty ich stanowienia świadczą o znacznie węższym zakresie harmonizacji podatków bezpośrednich w porównaniu z harmonizacją podatków pośrednich. Treść wyżej wymienionych dyrektyw została w różny sposób uwzględniona w polskim podatku od osób prawnych. Szczegółowa treść niektórych dyrektyw czeka na pełne uwzględnienie w wielu państwach członkowskich, a więc nie tylko w polskim prawie podatkowym. Przyczyną tego jest niewątpliwie brak bezwzględnie wiążącego charakteru tych dyrektyw w porównaniu z dyrektywami dotyczącymi podatków pośrednich. Jako przykład bezpośredniej implementacji treści Dyrektywy Rady z dnia 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla spółek-matek i spółek-córek różnych państw członkowskich (90/435/EEC) przywołać można przepis art. 22, ust. 4 i ust. 5 polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁰. Przepis ust. 4 zawiera w szczególności zwolnienie od podatku dochodów z dywidend i innych dochodów uzyskiwanych przez osobę

²⁰ Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654.

prawną (spółkę-matkę) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (spółki-córki), które podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, pod warunkiem jednak, że posiada ona (spółka-matka) bezpośrednio udział w kapitale tej osoby prawnej (spółki-córki) nie mniejszy niż 25%²¹, utrzymywany przy tym przez okres nie krótszy niż 2 lata.

Niewystarczająca harmonizacja podatków bezpośrednich przez państwa członkowskie Unii stanowi niewątpliwie jedną z głównych przyczyn dynamicznego rozwoju orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości²², dotyczącego przepisów w zakresie podatków dochodowych państw członkowskich z punktu widzenia ich zgodności z zasadami wynikającymi z prawa wspólnotowego, zwłaszcza w zakresie zapewnienia swobody przemieszczania (przepływu) towarów, osób, usług i kapitału.

7. Na zakończenie nasuwa się refleksja, że proces harmonizacji ustawodawstwa podatkowego w ramach Unii Europejskiej ma charakter ciągły. Wynika to zarówno z uzyskiwania przez poszczególne państwa zgody organów Wspólnot na przedłużenie okresów wprowadzenia określonych rozwiązań, jak i z pojawiania się lub dostrzegania nowych zjawisk wymagających ingerencji instytucji Unii Europejskiej w harmonizację krajowego prawa podatkowego, które zbyt często manifestuje słuszność tezy *dura lex sed lex*²³. Ciągłość procesów harmonizacyjnych prawa podatkowego potwierdza fakt, że już w niecały rok po akcesji do Unii Europejskiej Polska została zobligowana treścią Dyrektywy Rady 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. o wzajemnej pomocy właściwych władz Państw Członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.Urz.L. 336 z 27.10.1977, zm. Dyrektywy 79/1070, 92/12, 03/93 i 2004/56) do zmiany polskiego ogólnego prawa podatkowego, a mianowicie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁴. Zmiana polegała na wprowadzeniu do Ordynacji Działu VIIa, którego rozdz. 2 nosi znamieny tytuł, oddający istotę zmiany: „Szczegółowe zasady wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej”. Z kolei tytuł rozdz. 3, w brzmieniu: „Szczegółowe zasady wymiany informacji o przychodach (dochodach) z oszczędności”, nawiązuje jednocześnie do treści Dyrektywy Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (2003/48/EC). Nietrudno zorientować się, że celem zmian jest stworzenie podstaw prawnych dla przeciwdziałania unikaniu opodatko-

²¹ Wysokość tego udziału będzie *nota bene* ulegała sukcesywnemu obniżaniu: 20% – do 31.12.2006 r., 15% – od 1.01.2007 r. do 31.12.2008 r., od 1.01.2009 r. – 10%.

²² Por. H. Litwińczuk, *Wpływ orzecznictwa ETS na regulacje podatkowe państw członkowskich, w tym Polski w przedmiocie podatków dochodowych – wybrane zagadnienia*, [w:] *W kregu prawa podatkowego i finansów publicznych*, Lublin 2005, s. 125.

²³ Jako przykład szczególnych trudności w zakresie dostosowania tradycyjnego prawa podatkowego do standardów unijnych posłużyć może uznanie niemieckiego prawa podatkowego przez przedstawiciela niemieckiej nauki jako „hydry europejskiego prawa podatkowego”, H. Weber-Grellet, *Steuern im modernen Verfassungsstaat*, Köln 2001.

²⁴ Dz.U. z 1997, nr 137, poz. 926, tekst jednolity: Dz.U. z 2005, nr 8, poz. 60 z późn. zm.

wania i uchylaniu się od zapłaty zobowiązań podatkowych na obszarze Wspólnot. Dodatkowym celem było również eliminowanie dyskryminacji podatkowej wynikającej ze stosowania przez niektóre państwa drastycznych środków w egzekwowaniu należności podatkowych, co wynikało z braku właściwych, dostatecznych informacji²⁵.

²⁵ Por. I. Andrzejewska-Czernek, *Wymiana informacji podatkowych między państwami członkowskimi UE*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 12.