

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«ГРОДНЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ЯНКИ КУПАЛЫ»

ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

ЦЕНТР ИНФОРМАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ИССЛЕДОВАНИЙ
ФИНАНСОВ ПУБЛИЧНЫХ И НАЛОГОВОГО ПРАВА
В ГОСУДАРСТВАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ
ПРИ ЮРИДИЧЕСКОМ ФАКУЛЬТЕТЕ БЕЛОСТОКСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

ФИНАНСОВОЕ ПРАВОТВОРЧЕСТВО И ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ В ГОСУДАРСТВАХ ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

Материалы Международной
научно-практической конференции

16-17 сентября 2006 г.

Гродно

Республика Беларусь

Гродно 2006

УДК 347.73
ББК 67.402
Ф59

Редакционная коллегия: Гушин И.В. (отв. редактор);
Жук М.Г.;
Абрамчик Л.Я.;
Руськовски Евгеньюш;
Косиковски Цезары;
Этель Леонард;
Глуховски Ян;
Мкрывка Петр;
Карасева М.В.

Ф59 **Финансовое** правотворчество и правоприменение в государствах Центральной и Восточной Европы : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Гродно, 16-17 сент. 2006 г. / Гродн. гос. ун-т; редколлегия : И.В.Гушин (отв. ред.) [и др.]. – Гродно : ГрГУ, 2006. – 318 с.

ISBN 985-417-835-8

Материалы конференции содержат доклады ученых и практических работников, посвященные финансовому правотворчеству и правоприменению в странах Центральной и Восточной Европы.

Сборник будет полезен научным работникам, преподавателям, аспирантам и студентам юридических вузов, практическим работникам.

Статьи публикуются в авторской редакции.

УДК 347.73
ББК 67.402

ISBN 985-417-835-8

© ГрГУ им. Я.Купалы, 2006

СОДЕРЖАНИЕ

<i>Карасева М.В.</i> Финансовое право и деньги	3
<i>Drwillo A.</i> Budżet ogólny jako instrument systemu finansowego Unii Europejskiej	12
<i>Marková H.</i> Положение государственных фондов в бюджетном праве	16
<i>Музыка О.А.</i> Финансовое правотворчество в Украине: общие положения	21
<i>Губерская Н.Л.</i> Вопросы финансового права в Конституции Украины ..	24
<i>Salachna J.M.</i> Kontrola stanowienia i stosowania prawa finansowego przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce	27
<i>Havlan P.</i> Samostatné veřejné ústavy v České Republice (dosavadní stav a nové trendy)	31
<i>Ruśkowski E.</i> Główne bariery prawidłowego stosowania prawa podatkowego w Polsce	35
<i>Etel L.</i> Rola regionalnych izb obrahunkowych w procesie kontroli tworzenia miejscowego prawa podatkowego w Polsce	38
<i>Glumińska-Pawlic J.</i> Wybrane problemy stosowania prawa przez samorządowe organy podatkowe	43
<i>Абрамчик Л.Я.</i> Налоговые органы – субъекты налогового правоприменения в Республике Беларусь	47
<i>Karfičková M.</i> Налоговая система в Чешской Республике в контексте присоединения к Европейскому Союзу	51
<i>Gomulowicz A.</i> Przesłanki racjonalnej budowy systemu podatkowego	58
<i>Miemiec W. M.</i> Zakaz dyskryminacji podatkowej w traktacie o utworzeniu wspólnoty europejskiej	61
<i>Czajka Z.</i> Wiążące interpretacje prawa podatkowego ministra finansów w Polsce	68
<i>Kłopotowska H.B.</i> Wpływ «ulepszeń electronicznych» na stosowanie prawa podatkowego	72
<i>Dowgier R.</i> Lobbing w procesie stanowienia polskiego prawa podatkowego	76

<i>Teszner K.</i> Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce w świetle przepisów o wiążących interpretacjach podatkowych oraz projektu ich nowelizacji	80
<i>Ofiarski Z., Ofiarska M.</i> Specjalne strefy ekonomiczne – wybrane aspekty wspierania rozwoju gmin w Polsce	83
<i>Rurewicz E.</i> Wybrane aspekty udzielania dotacji z budżetu województwa w aspekcie przepisów nowej ustawy o finansach publicznych i ustawy o pożytku publicznym i wolontariacie	94
<i>Grześkiewicz W.</i> Prawne aspekty dochodzenia należności publicznych w trybie administracyjnego postępowania egzekucyjnego	96
<i>Ostrowska A.</i> Dotacje celowe dla jednostek samorządu terytorialnego a decentralizacja finansów publicznych	100
<i>Ambrożej E.</i> Wstrzymanie wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej a prawa podatnika	104
<i>Wdowiak B.</i> Wpływ reformy sądownictwa administracyjnego w Polsce na kontrolę stosowania prawa podatkowego	108
<i>Жук М.Г.</i> Налоговый контроль как средство обеспечения экономической безопасности государства	111
<i>Presnarowicz S.</i> Zasady podawania do publicznej wiadomości przez wójtów, burmistrzów, prezydentów wykazów podmiotów, którym udzielono ulg w spłacie podatków oraz pomocy publicznej – wnioski de lege lata i de lege ferenda	115
<i>Gawryś T.</i> Najnowsze kierunki zmian w kontroli podatkowej w Polsce ...	118
<i>Woltanowski P.</i> Instrumenty kontroli stosowania prawa podatkowego przez sejm RP	123
<i>Pękala P.G.</i> Wybrane problemy związane ze stosowaniem instytucji odpowiedzialności podatkowej osób trzecich	127
<i>Kierzkowska A.</i> Możliwość sądowej weryfikacji wyników kontroli skarbowej w Polsce	130
<i>Piotrowska-Marczak K.</i> Kontrowersje wokół projektów zmian ustawy o finansach publicznych w Polsce	133
<i>Pietrasz P.</i> Wybrane problemy tworzenia i stosowania przepisów procedury podatkowej na przykładzie nowelizacji art. 181 ordynacji podatkowej ..	136
<i>Lewkowicz P.J.</i> Skuteczność kontroli Najwyższej Izby Kontroli w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce	140
<i>Włodkowski K.</i> Problemy tworzenia i stosowania przepisów w zakresie podatku akcyzowego w Polsce	144

<i>Patyk J.</i> Opodatkowanie podatkiem vat organizacji non profit	147
<i>Wieremiejuk M.</i> Problemy organizacji i funkcjonowania kontroli stosowania prawa podatkowego przez urzędy skarbowe i w tych urządach.....	152
<i>Radvan M.</i> Property taxes in the Czech Republic de lege ferenda	156
<i>Huchla A.</i> Zobowiązanie płatnika	161
<i>Poplawski M.</i> Zasady zwrotu podatku akcyzowego producentom rolnym – wybrane problemy uwagi ogólne	166
<i>Жук М.Г.</i> Особый режим налогообложения по упрощенной системе для субъектов малого предпринимательства в системе экономической безопасности государства	170
<i>Dudar G.</i> Zasady klasyfikacji budynków do kategorii budynków mieszkalnych na potrzeby podatku od nieruchomości w Polsce	176
<i>Marczak J.</i> Kierunki zmian opodatkowania dochodów w Hiszpanii.....	180
<i>Juchnevič E.</i> Opodatkowanie krótkich wiadomości tekstowych (sms) i wiadomości e-mail jako nowe źródło dochodu budżetu ogólnego UE..	184
<i>Gabrel K.</i> Opodatkowanie nieruchomości ad valorem a standardy wyceny nieruchomości	187
<i>Cyman D.</i> Regulacje prawne elektronicznych instrumentów płatniczych w Polsce	191
<i>Аגיעвец С.В.</i> Финансирование расходов на медицинскую помощь в Республике Беларусь	194
<i>Jurkowska – Zeidler A.</i> Relacje między krajem macierzystym i goszczącym w sprawowaniu nadzoru bankowego	197
<i>Авдей А.Г.</i> Вопросы правового регулирования финансирования социального обеспечения в Европе	202
<i>Maśniak D.</i> Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa członkowskiego z tytułu niewłaściwej implementacji prawa usług finansowych	205
<i>Panfil P.</i> Stosowanie procedury nadmiernego deficytu w Unii Europejskiej	208
<i>Felczak I.</i> Obligacje jako źródło pozyskiwania kapitału spółki akcyjnej – problemy podatkowe	211
<i>Matějčková O.</i> Tworzenie norm finansowo-prawnych w zakresie kontroli gospodarowania samorządowych jednostek terenowych w Republice Czeskiej	215
<i>Lipiec L.</i> Zakaz pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi – uwagi de lege lata	217

<i>Jaczun S.K.</i> Rola sądu najwyższego w stosowaniu i kontroli stosowania prawa podatkowego w Polsce	221
<i>Mieszkowski A.</i> Budżety zadaniowe w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce. Stan obecny i perspektywy	224
<i>Boháč R.</i> Источники бюджетного права	228
<i>Дуля Е. Н.</i> Национальный банк Республики Беларусь как специальный правотворческий орган	232
<i>Pařízková I.</i> Fungování municipálního finančního systému	236
<i>Jopek D.</i> Payment system in Czech Republic	238
<i>Skuza S.</i> Bariery w zaciąganiu zobowiązań w finansowaniu działalności samorządu terytorialnego	240
<i>Szóstak E.</i> Najwyższa Izba Kontroli jako podstawowy organ kontroli finansów publicznych w Polsce – wybrane zagadnienia	243
<i>Tyniewicki M.</i> Kontrola stanowienia i stosowania polskiego prawa podatkowego przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości	247
<i>Šramková D.</i> Tworzenie i stosowanie prawa finansowego karnego	251
<i>Matecki J.</i> Ius est ars boni et aequi	254
<i>Buszko M.</i> Przejęcia, połączenia oraz podział banków według polskiego prawa bankowego.....	257
<i>Poturnicki J.</i> Problemy stosowania przepisów o skardze kasacyjnej na tle orzecznictwa Izby Finansowej naczelnego sądu administracyjnego ...	261
<i>Mendyk A.</i> Kontrola podatkowa jako ważny element stosowania prawa podatkowego w Polsce	266
<i>Stryjewska A.</i> Prawny charakter odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	269
<i>Bonarski J.</i> Pranie pieniędzy a szara strefa	272
<i>Карпицкая М.Е.</i> Основные направления совершенствования правового регулирования страховой деятельности в Республике Беларусь ...	275
<i>Kosińska R., Burawska M.</i> Wpływ systemu premiowego i motywacyjnego na stosowanie prawa podatkowego i jego kontrolę na przykładzie urzędów skarbowych	279
<i>Burawska M., Kosińska R.</i> Audyt wewnętrzny a stosowanie prawa podatkowego	283
<i>Potuszejko S.K.</i> Gospodarka budżetowa związków międzygminnych ..	286

<i>Шутицкая О.Н.</i> Совершенствование налогового законодательства как направление реформирования налоговой политики Республики Беларусь	290
<i>Абрамчик Л.Я., Гуцин И.В.</i> Эффективный экологический налог – результат финансового правотворчества в Республике Беларусь ...	293
<i>Stankiewicz J.</i> Praktyka stanowienia prawa o funduszach celowych państwa w polskim prawie finansowym	298
<i>Опекун Е.В.</i> Развитие инновационной системы: институциональная среда	302
<i>Mrkúvka P.</i> Niektóre ogólne zagadnienia tworzenia i stosowania prawa finansowego w Republice Czeskiej	306
<i>Чебуранова С.Е.</i> Делегированное законодательство в финансовой сфере (опыт зарубежных государств)	311

Mgr Marcin Tyniewicki

Uniwersytet w Białymstoku

KONTROLA STANOWIENIA I STOSOWANIA POLSKIEGO PRAWA PODATKOWEGO PRZEZ EUROPEJSKI TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI

Niniejszy referat opiera się na treści raportu częściowego opracowanego w ramach realizowanego grantu badawczego KBN pt. «Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP», w części dotyczącej kontroli sprawowanej przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS).

Charakter orzeczeń ETS na gruncie prawa podatkowego. Ogólnie określona w art. 220 TWE jurysdykcja ETS, będzie realizowana w ramach kilku postępowań, których przedmiotem są: skarga na uchybienie zobowiązaniom (art. 226–228 TWE), skarga o unieważnienie (art. 230–231 TWE), skarga na bezczynność (art. 232 TWE), skarga odszkodowawcza (art. 235 TWE), pytania prejudycjalne (art. 234 TWE). Biorąc pod uwagę zakres podatkowych regulacji wspólnotowych, stanowiący o stopniu harmonizacji podatkowej, kontrolna rola sądownictwa wspólnotowego najszerzej będzie odnosiła się do konstrukcji podatków

pośrednich (podatku od wartości dodanej i akcyzy), w mniejszym zaś stopniu obejmie podatki bezpośrednie. Należy podkreślić, iż działalność orzecznicza ETS obejmuje nie tylko sferę stosowania prawa, ale również – w mniejszym lub większym stopniu, pośrednio bądź bezpośrednio – odnosi się do sfery stanowienia prawa. Instrumentami kontrolnymi Trybunału o takim dwoistym charakterze są orzeczenia w sprawie skarg na uchybienie zobowiązaniom oraz orzeczenia prejudycjalne.

W ramach postępowania w przedmiocie skargi na uchybienie zobowiązaniom, ETS kontroluje wypełnianie przez państwa członkowskie wszelkich zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego. Na gruncie prawa podatkowego sprowadzać się będą one do kwestii implementacji dyrektyw wspólnotowych do krajowych porządków prawnych. W świetle orzecznictwa Trybunału niewykonanie zobowiązań jest rozumiane bardzo szeroko, może bowiem polegać na zupełnym lub częściowym braku implementacji, niezgodności przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi, nieefektywnej implementacji poprzez niezapewnienie skuteczności norm dyrektyw w krajowych porządkach prawnych. W konsekwencji więc, ETS poprzez orzeczenia w sprawie skargi na uchybienie zobowiązaniom, po pierwsze – kontroluje efektywność i jakość stanowienia prawa podatkowego pod względem wypełniania obowiązków implementacyjnych, po drugie – pośrednio wpływa na krajowego ustawodawcę co do podjęcia działań w kierunku zmian legislacyjnych prawa wewnętrznego w obszarach, w których proces «transferu» przepisów wspólnotowych nie był końca efektywny.

Wspólnotowe dyrektywy w zakresie podatków pośrednich zostały implementowane do polskiego systemu prawnego poprzez uchwalenie ustaw o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Wszelkiego rodzaju niezgodności zapisów tych ustaw z treścią stosownych dyrektyw mogą być powodem wniesienia skargi przeciwko Polsce na uchybienie zobowiązaniom zgodnie z art. 226–228 TWE. Co prawda formalnie dotychczas przeciwko Polsce w sprawach podatkowych nie były prowadzone takie postępowania, a nawet postępowania wstępne wszczynane przez Komisję Europejską, które poprzedzają skierowanie sprawy do ETS. Nie należy jednak wykluczyć takiej możliwości, bowiem zastrzeżenia co do zgodności tylko samej ustawy o podatku od towarów i usług z VI Dyrektywą są szeroko sygnalizowane przez przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. Ogólnie rzecz biorąc wynikają one z niewłaściwej implementacji w wielu formach, w tym także nawet z błędnego tłumaczenia VI Dyrektywy. Należy ponadto podkreślić, iż niewłaściwa implementacja może być powodem formułowania pytań prejudycjalnych (wstępnych) przez sądy krajowe.

Te ostatnie są dosyć specyficzną instytucją na tle skarg wnoszonych do ETS. Nie mają formy skarg, a są to wnioski kierowane przez powszechne i administracyjne (także w sprawach podatkowych) sądy krajowe o wydanie orzeczenia wstępnego w konkretnych sprawach, które są przedmiotem ich rozpatrywania, a w których pojawiły się wątpliwości co do wykładni pierwotnego prawa wspólnotowego oraz wykładni i ważności wtórnego prawa wspólnotowego (przedmiot pytania). Wyrok prejudycjalny ze swej istoty wiąże

nie tylko sąd, który skierował pytanie, ale także pozostałe sądy rozpatrujące sprawę w toku instancyjnym. Natomiast pod względem formalnym nie obowiązuje on pozostałych sądów, jednakże przyjmuje się zgodnie z orzecznictwem, że powinien być przez nie uwzględniany. Z tego powodu orzeczeniom wstępnym przypisuje się skutek podobny do precedensu. W ramach procedury orzeczeń wstępnych ETS sformułował szereg fundamentalnych zasad: skutku bezpośredniego prawa wspólnotowego, pierwszeństwa prawa wspólnotowego, bezpośredniego obowiązywania (stosowania) prawa wspólnotowego, odpowiedzialności odszkodowawczej państw członkowskich.

Wydawane orzeczenia wstępne wywierają więc skutki w sferze stosowania prawa przez sądy krajowe, a także przez organy administracyjne (podatkowe) poprzez respektowanie powyższych zasad jako «pochodnych» tychże orzeczeń. Ponadto, tak jak w przypadku postępowań dotyczących skarg na uchybienie zobowiązaniom, wydane orzeczenia prejudycjalne pośrednio mogą determinować zmiany przepisów podatkowych. W przeciwnym wypadku podatnik będzie powoływał się na stosowne orzeczenia w postępowaniu przed sądem administracyjnym w podobnej sprawie.

Obecnie przed ETS toczą się dwa postępowania w sprawie wydania orzeczeń prejudycjalnych zainicjowane pytaniami skierowanymi przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne w Warszawie oraz Łodzi. Oba dotyczą zgodności przepisów polskiego prawa podatkowego w przedmiocie podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług z prawem wspólnotowym.

Kontrola ETS a polskie regulacje podatkowe. Do systemu prawa polskiego ustawodawca wprowadził regulacje, które są związane z funkcją kontrolną ETS w sprawach podatkowych, w szczególności, które mają za zadanie zapewnić zgodność krajowych przepisów podatkowych z prawem wspólnotowym, uwzględnić linię orzeczniczą Trybunału, a w konsekwencji zapobiec lub zmniejszyć ilość wnoszonych skarg.

Pierwsza grupa przepisów dotyczy procesu stanowienia prawa i nie będzie odnosiła się tylko do materii prawa podatkowego, ale również do pozostałych gałęzi prawa. Dotyczą one dwóch głównych zagadnień, tj.: badania zgodności z prawem wspólnotowym projektów ustaw na etapie ich tworzenia i przyjmowania przez Radę Ministrów oraz badania zgodności z prawem wspólnotowym uchwalanych ustaw przez Sejm i Senat w ramach procedur ustawodawczych.

Druga grupa przepisów objęta jest sferą stosowania, gdzie także można wyodrębnić przepisy ogólne mające zastosowanie do wszystkich gałęzi prawa, w tym prawa podatkowego oraz przepisy szczególne ujęte w ustawach podatkowych. W tej pierwszej grupie wystąpią np. uregulowania proceduralne w kwestii kierowania pytań wstępnych przez sądy administracyjne do ETS. Z kolei grupa przepisów podatkowych dotyczyć będzie:

1) obowiązku uwzględniania orzecznictwa ETS przy wydawaniu urzędowych interpretacji prawa podatkowego – art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (o.p.);

2) obowiązku uchylenia interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach przez organ odwoławczy, jeżeli rażąco naruszają one orzecznictwo ETS – art. 14b § 5 pkt 2 o.p.;

3) przesłanki wznowienia podstępowania podatkowego, jeżeli orzeczenie ETS ma wpływ na treść wydanej ostatecznej decyzji podatkowej – art. 240 § 1 pkt 11 o.p.

Funkcjonowanie powyższych regulacji w praktyce budzi pewne zastrzeżenia.

1. Wiele wątpliwości należy zgłosić co do prawidłowości procesu implementacji, o czym była już mowa wyżej. Jest to problem w pierwszej kolejności natury legislacyjnej, ale należy podkreślić, iż wpływa on również na sferę stosowania. Bowiem niewłaściwa implementacja jest skutkiem wadliwości przepisów ujętych w ustawach podatkowych, z którymi to wadliwościami muszą zmagać się organy podatkowe i sądy administracyjne w toku stosowania prawa.

2. W konsekwencji – i jest to następny problem – dokonywana jest niejednoznaczna i sprzeczna wykładnia przepisów podatkowych. W tym przypadku zastosowanie mieć powinny zasady prawa wspólnotowego wykształcone w drodze orzeczeń wstępnych: pierwszeństwa, skutku bezpośredniego oraz bezpośredniego obowiązujania (stosowania). Z praktyki wynika jednak, iż organy podatkowe niechętnie je stosują; znacznie częściej powoływane się i stosowanie powyższych zasad ma miejsce w orzecznictwie sądowym.

3. W znikomym stopniu organy podatkowe realizują dyrektywy wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej co do uwzględniania orzecznictwa ETS w toku wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Znacznie częściej czynią to sami podatnicy w uzasadnieniach składanych wniosków w tych sprawach. Na marginesie trzeba podkreślić, iż wiele zastrzeżeń budzi sama konstrukcja tychże przepisów.

4. Nieuzasadnionym wydaje się nadawanie przez organy podatkowe priorytetowego znaczenia dla wykładni literalnej w toku stosowania prawa, tym bardziej, iż reguła taka nie ma podstaw prawnych w polskim systemie prawa. Właśnie zwiększenie roli wykładni celowościowej i systemowej wobec niewłaściwego procesu implementacyjnego, może pomóc w dokonywaniu prawidłowych interpretacji, tym bardziej, iż taką praktykę stosuje ETS w toku działalności orzeczniczej.

Z przedstawionego tekstu referatu wynika, iż orzeczenia wydawane przez ETS charakteryzują się pewnym dualizmem co do skutków, które wywołują w prawie wewnętrznym państw członkowskich, także w prawie podatkowym. Z jednej bowiem strony jurysdykcja Trybunału dotyczy sfery stosowania prawa, z drugiej zaś w różnym stopniu determinuje kształt krajowej legislacji podatkowej.

Jurisdiction of the Court of Justice of the European Communities concerns not only area of law applying, but also – to a larger or a smaller extent, indirectly or directly – area of law establishing. The control instruments of the Court of this dual nature are judgement for failure to fulfil obligation and preliminary rulings. They are characterized by dualism of results which are caused in legal system of member states,

inclusive of tax law. On the one hand – these instruments belong to acts of law applying, on the other hand – they indirectly affect on state legislative bodies to take steps towards legislative changes of tax law in the area, where implementing process of community law wasn't sufficient effective.