

Streszczenie rozprawy doktorskiej napisanej pod kierunkiem prof. dr. hab. Artura Mudreckiego oraz promotora pomocniczego dr. Piotra Stanisławiszyna pt.: „Granice kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług poprzez czynności cywilnoprawne”

Prawo podatkowe i prawo cywilne w Polsce są samodzielnymi gałęziami prawa, co może prowadzić do wniosku, że pomiędzy tymi gałęziami nie występują jakiegokolwiek powiązania. Jednakże sytuacje, z którymi związane jest opodatkowanie oraz pojęcia, którymi posługują się przepisy prawa podatkowego, wskazują, że występują faktyczne powiązania pomiędzy zdarzeniami z dziedziny prawa cywilnego i podatkowego.

Jednym z podstawowych pojęć prawa podatkowego w Polsce jest obowiązek podatkowy. Pojęcie to zostało uregulowane w art. 4 Ordynacji podatkowej i jest wynikającą z ustaw podatkowych nieskonkretyzowaną powinnością „przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.”. Z kolei jednym z podstawowych pojęć i „narzędzi” prawa cywilnego są czynności cywilnoprawne, które umożliwiają m.in. zawieranie umów cywilnoprawnych. Wykonanie zobowiązań wynikających z tych umów prowadzi z kolei do zdarzeń, które są przedmiotem zainteresowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

W przepisach ustawy o podatku od towarów i usług w celu opisanego przedmiotu opodatkowania, z którym związany jest obowiązek podatkowy, posłużono się pojęciami, które zostały użyte właśnie dlatego, aby oderwać przedmiot opodatkowania w tym podatku od prawa cywilnego. Wynika to m.in. z faktu, że regulacje cywilnoprawne różnią się w poszczególnych państwach UE.

Rozprawa doktorska pod tytułem „Granice kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług poprzez czynności cywilnoprawne” składa się z pięciu rozdziałów. Pierwszy rozdział został poświęcony charakterystyce prawa podatkowego i prawa cywilnego, a także charakterystyce podstawowych pojęć, takich jak czynność cywilnoprawna, umowa oraz obowiązek podatkowy. W rozdziale tym znalazła się również ogólna charakterystyka powiązań pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym, a także pomiędzy czynnościami cywilnoprawnymi a obowiązkiem podatkowym.

W drugim rozdziale autor zajmuje się zdefiniowaniem pojęcia obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług na podstawie przepisów Dyrektywy 2006/112/WE oraz ustawy o podatku od towarów i usług. Przeprowadzona w tym rozdziale analiza wskazuje, że faktycznie przepisy tej Dyrektywy nie posługują się pojęciem „obowiązek podatkowy”

w rozumieniu art. 4 Ordynacji podatkowej. Natomiast dalsza prowadzona w tym rozdziale analiza obowiązku podatkowego obejmuje przepisy ww. ustawy. Wyodrębnienie poszczególnych przepisów mających wpływ na obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług znalazło szersze omówienie, co umożliwiło w dalszych rozdziałach szczegółową analizę wpływu czynności cywilnoprawnych (umów) na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług.

Rozdział trzeci i czwarty zostały poświęcone omówieniu wpływu czynności cywilnoprawnych na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług odpowiednio w zakresie dostawy towarów oraz świadczenia usług. W stosunku do każdego z tych obszarów zostały wybrane umowy uregulowane w Kodeksie cywilnym, dla których cechą charakterystyczną jest dostawa towarów albo świadczenie usług. Następnie w każdym z rozdziałów zostało dokonane porównanie wpływu wybranych umów na powstanie i treść obowiązku podatkowego, w zakresie podatnika i strony umowy, przedmiotu opodatkowania i przedmiotu umowy, momentu opodatkowania i uregulowań umownych, miejsca opodatkowania i miejsca świadczenia, podstawy opodatkowania, stawki podatku i zwolnień podatkowych. W końcowej części każdego z tych rozdziałów zostały omówione charakterystyczne zdarzenia dotyczące wybranych umów, które mają zwykle charakter samodzielnych czynności cywilnoprawnych, takich jak obniżenie wynagrodzenia umownego, w zakresie ich wpływu na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. W rozdziałach tych przedstawiono to, jak poszczególne elementy omawianych umów wpływają na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, a także wynikające z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług ograniczenia w zakresie tego wpływu.

Rozdział piąty jest ostatnim rozdziałem rozprawy, który zawiera modelowy opis tego jak czynności cywilnoprawne wpływają na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Z rozważań tych wynika, że podstawową przyczyną tego wpływu jest tworzenie poprzez czynności cywilnoprawne stanu faktycznego, który przyczynia się do powstania, na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązku podatkowego w tym podatku. Powiązania te dodatkowo mogą wynikać ze szczególnych relacji pomiędzy przepisami ustawy o podatku od towarów i usług a sferą prawa cywilnego, takich jak posługiwanie się pojęciami prawa cywilnego (np. osoba prawna czy fizyczna), podobne znaczenie pojęć użytych w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz w przepisach Kodeksu cywilnego (np. pojęcie rzeczy) czy odwołanie się w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług do uzgodnień umownych (jako przykład tego rodzaju powiązań została powołana regulacja art. 15 ust. 3 pkt 3 czy art. 29a ust. 1 i 13 ustawy o podatku od towarów i usług). Następnie zostały omówione ogólne ograniczenia w stosowaniu modelu, w jakim

czynności cywilnoprawne wpływają na treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Z przedstawionych rozważań wynika, że ograniczenia te związane są z uregulowaniami ustawy o podatku od towarów i usług, które zabraniają kształtowania wysokości podstawy opodatkowania w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi w sposób inny niż rynkowy czy nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 4 i 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Dalsze wskazane ograniczenia związane są z orzecznictwem sądów administracyjnych, organów podatkowych, takich jak interpretacje czy wiążące informacje stawkowe, a także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego. Orzeczenia te mogą mieć ogólny wpływ na rozumienie norm prawa podatkowego, jak również mogą wpływać bezpośrednio na konkretny obowiązek podatkowy (gdy np. orzeczenie sądu administracyjnego dotyczy tego zindywidualizowanego obowiązku podatkowego). Końcowym elementem tego rozdziału jest omówienie możliwego kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług w ramach postępowania podatkowego. Organ podatkowy w postępowaniu podatkowym ma bowiem w ramach uprawnień określonych w Ordynacji podatkowej możliwość kształtowania treści obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, co ogranicza stosowanie modelu omówionego w początkowej części piątego rozdziału.

W zakończeniu rozprawy autor dokonuje podsumowania najważniejszych zagadnień poruszonych w pracy. W sposób szczególny odnosi się on do wyrażanych w doktrynie poglądów dotyczących autonomii unijnego prawa podatkowego i oderwania czynności opodatkowanych w podatku od towarów i usług od czynności cywilnoprawnych. Zauważa, że zasada ta odnosi się do strony normatywnej (norm prawnych), nie obejmuje natomiast powiązań faktycznych, jakie występują pomiędzy czynnościami cywilnoprawnymi a powstaniem obowiązku podatkowego. W zakończeniu rozprawy zostały też wskazane przykłady odwołań w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług do prawa cywilnego, a także zwrócono uwagę na omawiane w rozprawie powiązania faktyczne (funkcjonalne) czynności cywilnoprawnych, wykonania wynikających z nich zobowiązań oraz przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, które kształtują określony indywidualnie (w rozumieniu art. 4 Ordynacji podatkowej) obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Zależności te potwierdzają, że czynności cywilnoprawne mają bezpośredni lub pośredni wpływ na powstanie i treść obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług.