

Adam Zalański

Zakres podmiotowy bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania a uprawnienia rezydentów państw trzecich : wymogi prawa wspólnotowego

Kwartalnik Prawa Publicznego 6/2, 293-305

2006

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Adam Zalański*

ZAKRES PODMIOTOWY BILATERALNYCH UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA A UPRAWNIENIA REZYDENTÓW PAŃSTW TRZECICH – WYMOGI PRAWA WSPÓLNOTOWEGO

1. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i ich funkcja

Państwa członkowskie Wspólnoty Europejskiej mają kompetencje w sferze opodatkowania bezpośredniego, które dotąd zostało zharmonizowane jedynie w niewielkim stopniu¹. Prawo wspólnotowe w zasadzie nie wpływa na czynniki kształtujące zakres krajowej jurysdykcji podatkowej. Do kompetencji państw członkowskich należy dobór zasad, według jakich będą nakładały obowiązek podatkowy na różne kategorie podmiotów.

Wobec powyższego państwa członkowskie nakładają podatki bezpośrednie w oparciu o występujące w klasycznym międzynarodowym prawie

* Dr Adam Zalański – Adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji UMK w Toruniu

¹ Dotychczas na poziomie wspólnotowym wydano następujące akty regulujące opodatkowanie bezpośrednie: Dyrektywę Rady nr 90/434/EEC z 23.7.1990 r. o wspólnym systemie dla łączenia, podziału, wniesienia majątku, zamiany udziałów w odniesieniu do spółek mających siedziby w różnych państwach członkowskich, O.J. 1990, Nr L 225; Dyrektywę Rady nr 90/435/EEC z 23.7.1990 r. o wspólnym systemie podatkowym w odniesieniu do spółek-matek oraz spółek córek mających siedziby w różnych państwach członkowskich, O.J. 1990, Nr L 225 ze zm.; Dyrektywę Rady nr 2003/49/EC z 3.6.2003 r. o wspólnym systemie podatkowym dla odsetek i należności licencyjnych, płaconych pomiędzy spółkami powiązаныmi z różnych państw członkowskich, O.J. 2003, Nr 157 ze zm.

podatkowym dwie kategorie więzi łączące podatników z daną krajową jurysdykcją podatkową. Po pierwsze – w oparciu o więź personalną, która łączy rezydentów danego państwa z jego jurysdykcją. Podmioty mające miejsce zamieszkania, siedzibę, czy główne przedsiębiorstwo podlegają opodatkowaniu w danym państwie członkowskim zgodnie z zasadą zdolności płatniczej. Podmioty te podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, tzn. płacą podatek od całości swych dochodów, niezależnie od miejsca (państwa) ich uzyskania. Jest to uzasadnione charakterem więzi, jaka łączy ich z danym państwem. To w nim koncentruje się centrum ich interesów życiowych, ekonomicznych; to tam korzystają z infrastruktury oraz świadczeń sfery publicznej. Konsekwencje faktu, że podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, są rekompensowane poprzez możliwość skorzystania z mniej lub bardziej szerokiego wachlarza ulg i zwolnień, które są dla nich zarezerwowane. Z kolei nierezydenci opodatkowani są na zasadzie więzi terytorialnej, zgodnie z zasadą źródła dochodu. Dana jurysdykcja występuje z roszczeniem podatkowym jedynie w odniesieniu do dochodu, który podatnik uzyskał na jej terytorium. Podmioty te nie korzystają z ulg i zwolnień zastrzeżonych dla rezydentów.

W praktyce podmioty z państw członkowskich WE uzyskujące dochody z działalności transgranicznej podlegają międzynarodowemu podwójnemu opodatkowaniu w sensie prawnym. Pod tym pojęciem rozumie się podleganie przez ten sam podmiot dwukrotnemu opodatkowaniu, w dwóch różnych jurysdykcjach, zgodnymi co do rodzaju podatkami, z tego samego tytułu (w odniesieniu do tego samego dochodu), za ten sam okres rozliczeniowy². Wynika to z faktu, że podmiot uzyskujący dochody z działalności transgranicznej, w państwie, którego jest rezydentem podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a w państwie źródła ograniczonemu obowiązkowi podatkowe-

² Jest to powszechnie przyjęta definicja międzynarodowego podwójnego opodatkowania. W ten sposób definiuje to pojęcie: *Konwencja Modelowa w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku. Czerwiec 1998 – wersja skrócona*, Warszawa 2000, s. 9; P. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law. A Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*, London 1994, s. 11; w polskiej doktrynie J. Głuchowski, *Międzynarodowe umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu*, PiP 1983, nr 2, s. 55; idem, *Międzynarodowe prawo podatkowe [w:] System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, Łódź 1992, s. 199; J. Fiszer, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie (problemy definicji)*, PiP 1990, nr 3, s. 75; idem, *Unikanie międzynarodowego podwójnego opodatkowania*, PiP 1990, nr 9, s. 92; idem, *Charakterystyka polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, MP 1994, nr 6, s. 161; A. Kostecki, *Z problematyki zakresu międzynarodowego prawa podatkowego oraz charakteru jego norm [w:] Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 334–335.

mu. Międzynarodowe podwójne opodatkowanie jest zatem skutkiem zbiegu rozszczeń podatkowych dwóch jurysdykcji podatkowych.

Zjawisko międzynarodowego podwójnego opodatkowania ma niekorzystny wpływ na mobilność czynników gospodarczych, takich jak siła robocza, kapitał, czy własność intelektualna, np. know-how. Genezą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zatem koncepcja stworzenia norm prawnych, które miałyby na celu eliminację lub ograniczenie zjawiska międzynarodowego podwójnego opodatkowania³. Umowy te stanowią zasadnicze źródło międzynarodowego prawa podatkowego.

Treść bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez państwa członkowskie WE, choć nie tylko, jest w zasadniczy sposób ujednolicona. Instrumentem, który jest z powodzeniem wykorzystywany w tym celu, są różne modele konwencji w sprawie unikaniu podwójnego opodatkowania. Zasadniczą rolę w tym zakresie należy przyznać Modelowi Konwencji w Sprawie Podatków od Dochodu i Majątku opracowanemu przez Komitet ds. Podatkowych OECD (dalej: MK OECD)⁴.

Zgodnie z art. 1 MK OECD stosowna umowa ma zastosowanie do rezydentów jednego lub obu państw–stron. Wywiera ona skutki w prawie krajowym tych państw, lecz powołać się na jej postanowienia mogą jedynie ich rezydenci. Kryteria dla uznania danego podmiotu za rezydenta określa prawo krajowe tych państw. Z reguły są to osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania lub przebywające czasowo powyżej 183 dni na ich terytoriach. Natomiast w odniesieniu do osób prawnych w raporcie ogólnym *International Fiscal Association* poświęconemu ich rezydencji podatkowej⁵ jako łączniki służące do wyznaczania ich rezydencji wymieniono: miejsce siedziby rejestrowej⁶, miejsce

³ Możliwe jest również ograniczenie międzynarodowego podwójnego opodatkowania na podstawie jednostronnego środka mającego podstawę w prawodawstwie krajowym. Przykładem są jurysdykcje podatkowe skonstruowane w oparciu o zasadę terytorialności. W państwach tych opodatkowany jest jedynie dochód uzyskany na ich terytoriach. Występuje tam jedna kategoria obowiązku podatkowego – ograniczony obowiązek podatkowy. Przykładem państw, w których obowiązuje ten system jest: Francja, Luksemburg oraz Holandia.

⁴ Ostatnia redakcja tego Modelu pochodzi z 2005 r. Praktyka zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania pokazuje, że kolejne zmiany Modelu pełny skutek w treści umów zawieranych przez państwa członkowskie OECD wywierają po ok. 30 latach. Tyle trwa średni okres obowiązywania zawieranych umów – do dnia wejścia w życie nowych umów, które je zastępują.

⁵ Zob. J.-M. Rivier, *General Report* [w:] *The fiscal residence of companies*, „Cahiers de Droit Fiscal International”, vol. LXXIIa, s. 47 i n.; zob. także A. Biegalski, *Czynniki kształtujące zakres jurysdykcji podatkowej państwa w odniesieniu do osób prawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 80 i n.

⁶ Na przykład w Danii, Szwecji, Holandii, zob. J.-M. Rivier, op.cit., s. 53.

położenia głównego zarządu⁷, miejsce siedziby – równoznaczne z przynależnością państwową⁸, miejsce efektywnego zarządu⁹, miejsce położenia głównego biura¹⁰, miejsce głównej aktywności osoby prawnej¹¹, a także przynależności państwowej osób sprawujących kontrolę nad danym podmiotem¹².

2. Wpływ wolności traktatowych rynku wewnętrznego WE na zakres podmiotowy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w orzecznictwie ETS

Wolności traktatowe rynku wewnętrznego, choć formalnie stanowią normy przyznające prawa podmiotowe podmiotom prywatnym w sferach prawa pracy, zabezpieczenia społecznego, prawa gospodarczego publicznego, czy prawa dewizowego muszą mieć zapewnioną pełną efektywność we wszystkich gałęziach prawa krajowego – w tym w sferze prawa podatkowego.

W judykaturze ETS można wskazać dwa wyroki, które zapadły na gruncie art. 43 i 48 oraz 56 TWE, dotyczące relacji pomiędzy wolnościami rynku wewnętrznego a zakresem podmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez państwa członkowskie WE.

Pierwszym z nich było rozstrzygnięcie w sprawie *Compagnie de Saint-Gobain*¹³. Wyrok ten zapadł na skutek pytania prawnego skierowanego do

⁷ Na przykład w Zjednoczonym Królestwie, zob. *ibidem*, s. 53–54.

⁸ Na przykład w Belgii, RFN, Austrii, Hiszpanii, Francji, Portugalii, Włoszech, zob. *ibidem*, s. 55.

⁹ Na przykład w RFN, Austrii, Belgii, Włoszech, Portugalii, zob. *ibidem*, s. 55.

¹⁰ Na przykład w Japonii, zob. *ibidem*, s. 56.

¹¹ Na przykład we Włoszech, zob. *ibidem*, s. 56.

¹² Na przykład w Szwecji, zob. J.-M. Rivier, *op. cit.*, s. 57.

¹³ Zob. ETS, wyrok w sprawie C-307/97 *Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* ECR [1999] I-6161 – wyrok omawiają: M. Lausterer, *Unlawful German Tax Discrimination of Permanent Establishments Comes Before the European Court of Justice*, „The EC Tax Journal” 1998, nr 1, s. 35 i n.; *idem*, *The Saint-Gobain Judgement of the ECJ*, „The EC Tax Journal” 1999, nr 1, s. 45 i n.; J. Friel, *The European Court of Justice Decision in Saint-Gobain: an open and shut case*, „The Corporate Tax Review” 2000, nr 1, s. 1 i n.; R. Offemanns, C. Romano, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint-Gobain Case*, „European Taxation” 2000, nr 5, s. 180 i n.; H. E. Kostense, *The Saint-Gobain case and the application of tax treaties*, „EC Tax Review” 2000, nr 4, s. 220 i n.; H. van der Hurk, *Did the ECJ’s Decision in Saint Gobain Change International Tax Law?*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 2001, nr 4, s. 152 i n.; A. J. Martin Jimenez, F. Alfredo Garcia Prats, J. M. Caderon Carrero, *Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 2001, nr 6, s. 241

ETS przez Sąd Finansowy w Kolonii. *Compagnie de Saint-Gobain* było francuską spółką mającą stały zakład w Niemczech. Za jego pośrednictwem posiadała udziały w dwóch spółkach zależnych w Niemczech (Grünzweig Hartmann i Gevetex Textilglas) i jednej w USA (Certain Teed Corporation). Grünzweig posiadała udziały w spółkach – wnuczkach w Austrii i Szwajcarii, a Gevetex we Włoszech.

Stały zakład *Saint-Gobain* zawarł umowę z Grünzweig i Gevetex o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej (*Organschaft*), co skutkowało tym, że cała ta struktura kapitałowa była traktowana jako jeden podatnik. Zyski i straty podmiotów zależnych były łączone z wynikami podmiotu dominującego, w tym wypadku z *Saint-Gobain* (który był nierezydentem).

Spór przed sądem krajowym dotyczył odmówienia stałemu zakładowi:

- zwolnienia z podatku dywidend otrzymywanych od spółki zależnej z państwa trzeciego, na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z nim zawartym, choć takie zwolnienie przysługiwało spółkom rezydentom,
- kredytu podatkowego z tytułu podatku zapłaconego przez spółkę zależną w państwie trzecim, który przysługiwał krajowym spółkom na podstawie prawa niemieckiego,
- zwolnienia z podatku od kapitału udziałów w spółkach zależnych utworzonych w państwach trzecich, które przysługiwało spółkom niemieckim na podstawie prawa krajowego.

ETS stwierdził, iż przepisy prawa niemieckiego różnicują traktowanie spółek z punktu widzenia ich miejsca siedziby. Rząd niemiecki twierdził, że takie rozróżnienie jest dopuszczalne, gdyż ich sytuacja nie jest porównywalna.

Trybunał dokonał próby porównania sytuacji stałych zakładów spółek nierezydentów i spółek rezydentów w świetle przepisów niemieckich. Stałe zakłady nierezydentów podlegały ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i płaciły podatek w Niemczech jedynie od dochodów tam osiągniętych. Mimo to dodatkowo płaciły podatek od dywidend uzyskanych z zagranicy. Ponadto, opodatkowaniu podatkiem od kapitału podlegały udziały w spółkach nieza-

i n.; F. Jacob, *Discriminatory Tax Treatment of Permanent Establishments – The Rebirth of an Old Problem*, „Tax Management International Journal” 2002, nr 12, s. 613 i n.; W polskiej literaturze zob. B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 55–56; A. Zalasziński, *Swoboda przedsiębiorczości a opodatkowanie stałych zakładów*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 4, s. 24–29; idem, *Podatkowe traktowanie stałych zakładów w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 15–30.

leżnie od tego czy należały do rezydenta, czy też nierezydenta. Zdaniem ETS różnica pomiędzy ograniczonym i nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w tym aspekcie nie występuje. Wynika to z faktu, że jedyne odmienności sytuacji prawnej rezydentów i nierezydentów to właśnie zaskarżony brak uprawnień. Trybunał uznał, że takie podobieństwo odpowiedzialności podatkowej nakazuje równe traktowanie.

Pełnomocnicy rządu niemieckiego dowodzili ponadto, że różnice w traktowaniu stałych zakładów nierezydentów oraz spółek krajowych uzasadnione są względami budżetowymi. Stałe zakłady nie płacą podatku u źródła od przekazywanych swym jednostkom macierzystym zysków. ETS odniósł się do tego bardzo zwięźle, stwierdzając, że Traktat nie przewiduje takiego powodu derogacji podjętych w nim zobowiązań.

Trybunał nie zgodził się również z koronnym – wydawałoby się – argumentem, że stały zakład jako nierezydent nie może korzystać z umów z państwami trzecimi. Rząd niemiecki twierdził, że sfera umów o unikaniu podwójnego opodatkowania pozostaje poza zakresem kompetencji Wspólnoty. Zdaniem ETS, choć zawieranie tego typu umów należy do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one ją wykonywać w zgodzie z prawem wspólnotowym. Stwierdził: „zasada traktowania narodowego, w przypadku traktatów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych pomiędzy państwem członkowskim a państwem trzecim, wymaga by to państwo członkowskie przyznało stałym zakładom spółek nierezydentów korzyści, jakie ta umowa przyznaje [swym własnym – objaśn. A.Z.] spółkom rezydentom”¹⁴.

Jak podkreślił Rzecznik Generalny Mischo w swej opinii, nie będzie to groziło naruszeniem zasady wzajemności obowiązującej w praktyce traktatowej¹⁵. W omawianej sprawie skutkiem będzie jednostronne rozszerzenie katalogu korzystających z uprawnień przewidzianych w umowie w jednym z państw–stron.

Należy również wspomnieć o tym, że jeszcze przed wydaniem wyroku w tej sprawie prawo niemieckie zostało zmienione, tak że w chwili orzekania było już zgodne z jego tezą.

Drugi wyrok ETS, który dotyczył kwestii ewentualnych uprawnień nierezydentów, które mogłyby wynikać z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zapadł w sprawie D¹⁶. Wyrok ten był z dużą niecierpli-

¹⁴ Zob. pkt 58 wyroku.

¹⁵ Zob. pkt 81 opinii i pkt 59 wyroku.

¹⁶ Zob. wyrok ETS z 5.7.2005 r. w sprawie C-376/03 *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* ECR [2005] I-0000.

wością oczekiwany przez doktrynę europejskiego prawa podatkowego¹⁷. Dotyczył bowiem kwestii, czy wolności traktatowe rynku wewnętrznego WE mają w sferze prawa podatkowego walor klauzul najwyższego uprzywilejowania.

Wyrok dotyczył pana D., obywatela i rezydenta RFN, który posiadał w Holandii nieruchomości stanowiące 10% jego majątku. W tego tytułu był podatnikiem holenderskiego podatku od majątku. Jako nierezydent płacił podatek jedynie z tytułu posiadania majątku położonego w Holandii (holenderscy rezydenci płacili ten podatek z tytułu całego swego majątku niezależnie od miejsca jego położenia), nie korzystał jednak z kwoty wolnej od podatku, która przysługiwała podatnikom rezydentom. Kwota ta była zróżnicowana w zależności od stanu cywilnego podatnika. Zgodnie z dekretem Ministra Finansów Holandii analogicznemu reżimowi opodatkowania jak rezydenci podlegali również nierezydenci, których co najmniej 90% majątku położone było w Holandii¹⁸.

Pan D. nie mógł skorzystać z powyższego odliczenia od podstawy opodatkowania, zarówno w Holandii gdyż był nierezydentem, jak i w RFN bo nie obowiązywał tam podatek majątkowy. Jego sytuację komplikował dodatkowo fakt, iż znajdował się w Holandii w sytuacji gorszej niż rezydenci belgijscy. Zgodnie bowiem z art. 25 (3) belgijsko-holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rezydentom państw-stron tej umowy przysługiwało w drugim umawiającym się państwie prawo do wszystkich korzyści podatkowych jakie państwo to gwarantowało swym własnym rezydentom. Wobec powyższego kwota wolna od podatku majątkowego przysługiwała rezydentom belgijskim, nawet jeśli nie posiadali w Holandii 90% swego majątku.

¹⁷ Zob. D. Weber, E. Spierts, *The „D Case”: Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice*, „European Taxation” 2004, nr 2–3, s. 65 i n.; R. van der Linde, *Some thoughts on most-favoured-nation treatment within the European Community legal order in pursuance of the D case*, „EC Tax Review” 2004, nr 1, s. 10 i n.; A. Zalasinski, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a problem standardu najwyższego uprzywilejowania w europejskim prawie wspólnotowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 3, s. 115 i n.; G. T. K. Meussen, *The Advocate General’s Opinion in the „D” Case: Most-Favoured-Nation Treatment nad the Free Movement of Capital*, „European Taxation” 2005, nr 2, s. 52 i n.; S. Wolvers, *Tax Treaties nad Most-Favoured-Nation Treatment in the European Community. Report of the third ACIL Seminar on International and European Taxation held on 10 March 2005*, „European Taxation” 2005, nr 6, s. 255 i n.

¹⁸ Jest to skutek wyroków ETS w sprawach: C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Schmacker* ECR [1995] I-225; C-80/94 *G. H. E. J. Wielockx v. Inspecteur der directe belastingen* ECR [1995] I-2493; C-391/97, *Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Außenstadt* ECR [1999] I-5451.

Podnosząc tą kwestię pan D. wystąpił do organu podatkowego o korzystniejsze opodatkowanie. Spotkał się z odmową. Decyzję organu podatkowego w tej sprawie zaskarżył do Sądu w Den Bosch, który skierował do ETS następujące pytania prawne:

Czy prawo wspólnotowe, a w szczególności art. 56 i n. TWE, sprzeciwia się takiej regulacji jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, na podstawie której podatnikowi rezydentowi zawsze przysługuje odliczenie w ramach podatku majątkowego, podczas gdy podatnik nierezydent nie ma takiego prawa wówczas, gdy jego majątek zasadniczo znajduje się w państwie, którego jest rezydentem (gdzie nie pobiera się podatku majątkowego)?

W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy sytuacja, z jaką mamy do czynienia przed sądem krajowym, jest odmienna z uwagi na okoliczność, że Holandia na podstawie konwencji dwustronnej przyznała prawo do takiego odliczenia osobom zamieszkałym w Belgii (gdzie nie ma podatku majątkowego), które w pozostałym zakresie znajdują się w podobnych okolicznościach?¹⁹

Odpowiadając na pierwsze pytanie sądu krajowego ETS nawiązał do swego wcześniejszego orzecznictwa dotyczącego kwestii porównywalności rezydentów i nierezydentów²⁰. Zgodnie z tym dorobkiem orzecznictwem w odniesieniu do ulg i zwolnień o charakterze osobistym i rodzinnym, co do zasady rezydenci i nierezydenci nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach. Mimo to, jeżeli nierezydent osiąga w państwie źródła cały lub prawie cały dochód rodziny, a jednocześnie w państwie rezydencji nie osiąga dochodu wystarczającego do skorzystania z powyższych ulg, wówczas znajduje się w sytuacji porównywalnej z rezydentem państwa źródła.

Sędziowie ETS odnieśli powyższe zasady do sytuacji pana D. i uznali, że posiadając na terytorium Holandii jedynie 10% swego majątku nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do rezydentów holenderskich²¹.

Wobec niekorzystnej dla podatnika odpowiedzi na pierwsze pytanie skierowane do ETS przez sąd krajowy konieczne stało się zbadanie kwestii prawnej zawartej w drugim z pytań tego sądu. ETS przypomniał zasadę sformułowaną w wyroku w sprawie *Saint-Gobain*, że państwowemu członkowskim przysługuje swoboda zawierania umów międzynarodowych, w celu

¹⁹ Sąd krajowy zadał jeszcze jedno pytanie dotyczące wymogów prawa wspólnotowego wobec krajowych norm regulujących zwrot kosztów zastępstwa procesowego. Zostało ono pominięte w niniejszym opracowaniu.

²⁰ Powołano wyroki w sprawach C-279/93 *Schumacker* ECR [1995] I-225; C-169/03 *Walentin* ECR [2004] I-6443 oraz C-234/01 *Gerritse* ECR [2003] I-5933.

²¹ Zob. pkt 35-43 wyroku w sprawie *D*.

rozdziału jurysdykcji podatkowych²². Ponadto, odmienne traktowanie obywateli dwóch umawiających się państw, wynikające z takiego rozdziału jurysdykcji podatkowych nie będzie stanowiło przejawu dyskryminacji sprzecznej z TWE²³.

Odpowiadając na drugie pytanie skierowane przez sąd holenderski, sędziowie uznali, że sytuacja p. D. jest odmienna od sytuacji stałego zakładu *Compagnie de Saint-Gobain*, któremu w 1999 r. ETS nakazał przyznać na podstawie prawa krajowego uprawnienia rezydentów niemieckich wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez RFN z USA i Szwajcarią. Sprawa *Saint-Gobain* rozstrzygnięta była na korzyść stałego zakładu na podstawie przewidzianego w art. 43 w zw. z art. 48 TWE obowiązku traktowania narodowego obcych spółek. W sprawie tej uznano porównywalność stałego zakładu i spółek krajowych²⁴. Pan D. zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami – w opinii sędziów – nie był porównywalny z rezydentami holenderskimi. Jednakże ten fragment wyroku jest irrelevantny, gdyż sprawa pana D. nie dotyczyła uprawnień, jakie przysługiwały rezydentom na podstawie umów z państwami trzecimi, lecz analogicznych uprawnień jakie przysługiwały na tej podstawie nierezydentom.

Ostatecznie sędziowie stwierdzili, że obowiązek jednakowego traktowania (opodatkowania) rezydentów RFN i rezydentów belgijskich w Holandii, może powstać jedynie wówczas, gdy będą oni w tej samej sytuacji²⁵. Ich zdaniem art. 24 belgijsko-holenderskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozstrzygający miejsce opodatkowania majątku oraz art. 25 (3) tej umowy przyznający rezydentom obu tych państw w drugim umawiającym się państwie prawo do ulg i zwolnień, jakie przysługują tam rezydentom, oparte są na zasadzie wzajemności właściwej dla umów bilateralnych²⁶. W konsekwencji rezydent belgijski i rezydent niemiecki nie są w tej samej sytuacji w odniesieniu do opodatkowania majątku położonego w Holandii²⁷. Postanowienie umowy belgijsko-holenderskiej przewidujące równe traktowanie (w tym wypadku przyznające korzyść) nie może być interpretowane w od-

²² Zob. pkt 54 wyroku w sprawie *D.* oraz pkt 57 wyroku w sprawie *Saint-Gobain*.

²³ Zob. pkt 54 wyroku w sprawie *D.* oraz pkt 30 wyroku w sprawie C-336/96 *Gilly* ECR [1998] I-2793.

²⁴ Na skutek wyboru grupowego (*Organschaft*) stałe zakłady miały identyczny z krajowymi spółkami zakres obowiązku podatkowego, co uznano za czynnik ich porównywalności.

²⁵ Zob. pkt 59 wyroku.

²⁶ Zob. pkt 60–61 wyroku.

²⁷ Zob. pkt 61 *in fine* wyroku.

dzieleniu od reszty konwencji. Jest jej integralną częścią i wnosi wkład w całościowe wyważenie (praw i obowiązków państw stron)²⁸.

Sędziowie nie wypowiedzieli się wprost, czy przyznanie rezydentom belgijskim prawa do kwoty wolnej od podatku majątkowego w Holandii, w sytuacji, gdy rezydenci holenderscy w ogóle w Belgii nie podlegają takiemu podatkowi, jest jednostronnie przyznaną rezydentom belgijskim korzyścią, czy też nie. Rzecznik Generalny Colomer przypomniał w swej opinii, że normy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania regulujące rozdział jurysdykcji podatkowych ich państw-stron zgodnie z wyrokiem w sprawie *Gilly*²⁹ są – jako symetryczne – neutralne z punktu widzenia zakazu dyskryminacji. Jego zdaniem art. 25(3) umowy belgijsko-holenderskiej ma inny charakter i skutkuje jednostronnym uprawnieniem rezydentów belgijskich do kwoty wolnej od podatku majątkowego³⁰.

Treść wyroku zdaje się ignorować tą kwestię. Sformułowania pkt 60–62 wskazują, że jest to irrelevantne. Nawet jeśli art. 25(3) umowy belgijsko-holenderskiej skutkuje jednostronnym przyznaniem określonych uprawnień rezydentom belgijskim to należy go rozpatrywać w świetle całej struktury tej umowy. Jak sugerowano wcześniej w doktrynie każda umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania jest unikalna i wyjątkowa. Jej postanowienia są efektem skomplikowanych negocjacji. Często mniej korzystne postanowienia (np. wysoki podatek pobierany u źródła) są kosztem dogodnego klimatu inwestycyjnego lub infrastruktury³¹.

ETS tym samym zdaje się wykorzystywać wzgląd na bilateralną naturę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako okoliczność usprawiedliwiającą naruszenie swobody przepływu kapitału. Nie wynika to jednak wprost z treści wyroku. Między wierszami można wyczytać, że sędziowie przychyliłi się do argumentów wysuwanych już wcześniej przez doktrynę³², iż dostęp nierezydentów do korzyści jakie umowa zawarta przez państwo źródła z państwem trzecim przyznaje innej kategorii nierezydentów mógłby prowadzić do przyznania im nieuzasadnionych korzyści.

²⁸ Zob. pkt 62 wyroku.

²⁹ Wyrok w sprawie C-336/96 *Gilly* ECR [1998] I-2793.

³⁰ Zob. pkt 82 opinii.

³¹ Zob. D. Hughes, *Withholding Taxes and the Most Favoured Nation Clause*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1997, nr 3, s. 126 i n.

³² Zob. E. Kemmeren, *The termination of the 'most favoured nation clause' dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, „EC Tax Review” 1997, nr 3, s. 146 i n.; D. Hughes, op.cit.

3. Standard traktowania wymagany przez wolności traktatowe rynku wewnętrznego WE a uprawnienia nierezydentów wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami trzecimi

Odmienność rozstrzygnięć w sprawach *Compagnie de Saint-Gobain* i *D.* daje asumpt do postawienia pytania: czy prawo wspólnotowe wymaga jednostronnego rozszerzenia na nierezydentów uprawnień wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez państwa członkowskie z państwami trzecimi? Kluczem do zajęcia stanowiska w tej kwestii jest wykazanie odmienności pomiędzy standardem traktowania narodowego oraz standardem najwyższego uprzywilejowania.

Standard traktowania to zbiorcze zestawienie wszystkich przywilejów, korzyści i ułatwień przyznanych przez państwa w określonej dziedzinie³³. Zarówno standard traktowania narodowego, jak i standard najwyższego uprzywilejowania są refleksami zasady niedyskryminacji. Istotą tej zasady jest przyznanie określonym podmiotom prawa do traktowania analogicznego, jakie przysługuje innym podmiotom uznanym za porównywalne z nimi.

Oba wskazane powyżej standardy nakazują traktowanie pewnych podmiotów zgodne z zakresem praw i obowiązków przyznanych podmiotom o innej przynależności państwowej. Różni je jednak dobór podmiotów porównywanych. Standard traktowania narodowego zakłada porównanie praw i obowiązków obcych podmiotów z prawami i obowiązkami podmiotów o przynależności państwowej państwa zobowiązanego do przyznania tego traktowania. Natomiast standard najwyższego uprzywilejowania nakazuje zrównanie praw i obowiązków dwóch kategorii podmiotów nieposiadających przynależności państwowej państwa zobowiązanego do zapewnienia tego standardu.

W wyroku w sprawie *Saint-Gobain* ETS uznał, że art. 43 i 48 TWE nakazują przyznanie traktowania narodowego nierezydentowi, którego zakres

³³ Zob. J. Gilas, *Standard traktowania narodowego*, PiP 1974, nr 7–8, s. 136; nie jest to jednak pojęcie jednoznaczne, zob. przegląd definicji standardu przyjętych w języku prawniczym dokonany przez J. Galstera, *Standard w prawie konstytucyjnym [w:] Pokój i sprawiedliwość przez prawo międzynarodowe. Zbiór studiów z okazji sześćdziesiątej rocznicy urodzin Profesora Janusza Gilasa*, (red. C. Mik), Toruń 1997, s. 103–105.

obowiązku podatkowego był analogiczny jak rezydenta. Wobec tego RFN musiała jednostronnie przyznać nierezydentowi uprawnienia wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z państwami trzecimi, które przysługiwały jej rezydentom.

Z kolei w wyroku w sprawie *D.* ETS uznał, że prawo wspólnotowe nie przewiduje standardu najwyższego uprzywilejowania w sferze opodatkowania bezpośredniego. ETS sformułował ten wniosek poprzez uznanie nieporównywalności dwóch kategorii nierezydentów w sytuacji, gdy uprawnienia jednej z tych kategorii wynikają z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Skutkowało to dozwoleniem by państwo członkowskie odmówiło nierezydentowi korzyści wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim.

Pozornie rozstrzygnięcie w sprawie *D.* zmienia regułę sformułowaną w wyroku w sprawie *Saint-Gobain*, gdyż nie nakazuje jednostronnego przyznania nierezydentom uprawnień wynikających z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim. Byłby to jednak wniosek błędny. Każda bilateralna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje w każdym z państw-stron uprawnienia dwóm kategoriom podatników: rezydentom i nierezydentom.

Sprawa *Saint-Gobain* dotyczyła uprawnień, jakie przysługują w danym państwie członkowskim na podstawie umowy z państwem trzecim jego własnym rezydentom. ETS rozstrzygnął ją w oparciu o wynikający z art. 43 i 48 TWE standard traktowania narodowego. Z kolei sprawa *D.* dotyczyła uprawnień, jakie w danym państwie członkowskim przysługują na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rezydentom drugiego państwa-strony. W istocie chodziło o porównanie praw i obowiązków dwóch kategorii nierezydentów. ETS uznał, że nie znajdują się one w porównywalnych sytuacjach, oraz że w odniesieniu do praw wynikających z bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, prawo wspólnotowe nie nakazuje państwom członkowskim przyznania traktowania zgodnego ze standardem najwyższego uprzywilejowania.

Uznanie, że wolności traktatowe rynku wewnętrznego WE nie zakazują dyskryminacji w sposób nakazujący przyznanie traktowania zgodnego z traktowaniem narodu najbardziej uprzywilejowanego, nie przekreśla podstawowego wymiaru tych wolności, a więc nakazu traktowania narodowego podmiotów z innych państw członkowskich. Rozstrzygnięcie w sprawie *Saint-Gobain* pozostaje w pełni aktualne. Państwa członkowskie powinny przyznać jednostronnie nierezydentom z innych państw członkowskich ko-

rzyści, jakie przysługują ich własnym rezydentom na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z państwami trzecimi³⁴. Zaprzeczenie obowiązywania standardu najwyższego uprzywilejowania w prawie rynku wewnętrznego nie przekreśla obowiązywania standardu traktowania narodowego.

³⁴ Pod warunkiem, że możliwe będzie wskazanie jakiegoś kryterium porównywalności rezydentów i nierezydentów, np. jednakowego zakresu obowiązku podatkowego.