

# Krzysztof Jankowski

---

## Swobody traktatowe a podatki bezpośrednie od zysków przedsiębiorstw w prawie Unii Europejskiej : harmonizacja negatywna

---

Folia Iuridica Wratislaviensis 3/1, 231-275

---

2014

Artykuł został 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](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Krzysztof Jankowski  
*Uniwersytet Wrocławski*

## Swobody traktatowe a podatki bezpośrednie od zysków przedsiębiorstw w prawie Unii Europejskiej. Harmonizacja negatywna

### Wstęp

Przedmiotem tej pracy jest relacja pomiędzy swobodami rynku wewnętrznego a podatkami bezpośrednimi od zysków przedsiębiorstw w prawie Unii Europejskiej. Unia nie posiada kompetencji w dziedzinie podatków bezpośrednich, a więc i tych odnoszących się do zysków przedsiębiorstw. Jednakże nadanie prawu unijnemu prymatu nad prawem krajowym ma daleko idące konsekwencje tego rodzaju, że w przypadku kolizji norm prawa unijnego i krajowego, te drugie muszą ustąpić (w ogólności). Zasada ta oznacza, że w przypadku gdy norma prawa krajowego jest sprzeczna z podstawowymi swobodami rynku wewnętrznego i swobody te ogranicza, nie powinna być zastosowana i w konsekwencji traci znaczenie albo też jest w inny sposób z systemu prawnego eliminowana lub odbiera się jej moc obowiązująca. W ten sposób swobody traktatowe mają wymierny wpływ na treść krajowych systemów podatkowych państw członkowskich – poprzez pryzmat wynikających z nich zakazu dyskryminacji i zakazu ograniczeń Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej „TS”, „Trybunał” lub „Trybunał Sprawiedliwości”) dokonuje interpretacji praw krajowych<sup>1</sup>. Prowadzi to do zapewnienia spójności prawa podatkowego każdego państwa członkowskiego z prawem unijnym, a w efekcie – do jego harmonizacji (w wymiarze negatywnym). Teoretycznie obydwie grupy norm są całkowicie odseparowane ze względu na wyłączne władztwo państwa w sferze podatków bezpośrednich. Jednakże brak jakichkolwiek stosunków i powiązań między nimi jest pozorny, a wpływ swobód traktatowych na krajowe systemy podatkowe – coraz bardziej widoczny<sup>2</sup>. Dla właściwego zrozumienia relacji, jakie zachodzą

<sup>1</sup> Por. P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 174–182.

<sup>2</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010–18, Brussels, 2011, s. 7–10.

pomiędzy swobodami traktatowymi a podatkami bezpośrednimi od zysków przedsiębiorstw, niezbędne jest właściwe scharakteryzowanie i opis tych pojęć, gdyż muszą być one traktowane swoiście na gruncie prawa unijnego.

## 1. Podatki

### 1.1. Pojęcie i istota podatku

Wiele opracowań z zakresu prawa podatkowego przytacza znane, wielokrotnie powtarzane twierdzenie, iż „na tym świecie nie ma nic pewnego, tylko śmierć i podatki”<sup>3</sup>. Wypowiedź ta w prosty sposób wskazuje na dwie cechy, które powodują, iż podatki nieustannie budzą emocje – ich nieuchronność w wymiarze czasowym oraz to, że dotyczą praktycznie każdego. Podatki są daninami; współcześnie ich zakres przedmiotowy i podmiotowy jest niezwykle szeroki, co wpływa na ich doniosłość, także z punktu widzenia podmiotów prowadzących działalność gospodarczą<sup>4</sup>. Dla prawa podatkowego przedsiębiorstwa są podmiotem, a ich zyski – przedmiotem opodatkowania. Podatki niejednokrotnie znacząco wpływają na to, co stanowi efekt, istotę i cel prowadzenia działalności gospodarczej – na zysk przedsiębiorstwa. Z tego też powodu oczywiste wydaje się, iż znajdują się one w sferze zainteresowania przedsiębiorstw i przedsiębiorców. Z równie oczywistych powodów stosunek do nich jest raczej pejoratywny.

Podatki są daninami obok m.in. ceł i innych opłat<sup>5</sup>. Pojęcie daniny jest definiowane przez doktrynę; nie zostało zdefiniowane w prawie Unii Europejskiej. Według A. Drwiłły „danina jest pojęciem archaicznym. Należy do najstarszych i podstawowych instrumentów finansowych służących przesuwaniu środków pieniężnych między różnymi podmiotami. Oznacza wszelkie przymusowe świadczenia bezzwrotne, a zatem tym pojęciem objęte są wszystkie podatki, opłaty, dopłaty, a także inne świadczenia pieniężne o charakterze przymusowym i bezzwrotnym”<sup>6</sup>. Natomiast danina publiczna „jest instrumentem prawnofinansowym służącym przesuwaniu środków pieniężnych w trybie bezzwrotnym”<sup>7</sup>. Podatek jest pojęciem wielowymiarowym, które można rozpatrywać na co najmniej dwóch płaszczyznach: gospodarczej i prawnej. Z punktu widzenia ekonomicznego istota podatku sprowadza się „do przejmowania przez państwo rezultatów

<sup>3</sup> B. Franklin, *List do Jeana Baptiste'a Le Roy z dnia 13 listopada 1789 r.*, [za:] H. Markiewicz, A. Romanowski, *Skrzydlate słowa. Wielki słownik cytatów polskich i obcych*, Wydawnictwo Literackie, Kraków 2005, s. 139.

<sup>4</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 3.

<sup>5</sup> Tak ujmuje je też art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04.1997 r., Dz. U. z 16.07.1997 r. Nr 78, poz. 483.

<sup>6</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 601.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 601.

działalności gospodarczej innych podmiotów”<sup>8</sup>. Podatek to przymusowa ofiara (współcześnie: pieniężna), jaką ponosi dany podmiot na rzecz (generalnie) państwa. Strony stosunku podatkowego nie mają zasadniczo wpływu na jego treść, ponieważ jest to stosunek określony ustawowo, który swoje źródło ma we władztwie podatkowym państwa. Z niego też bezpośrednio (a nie z jakichkolwiek relacji ekonomicznych) wynika świadczenie podatkowe. To zaś jest pochodną potrzeb publicznych, które z kolei są determinowane przez dwa czynniki, które ogólnie można określić jako politykę i potrzeby gospodarcze<sup>9</sup>. Pierwszy z tych czynników zależy od istniejącego układu sił politycznych i od preferowanej opcji, doktryny czy filozofii politycznej, jaką reprezentuje grupa aktualnie znajdująca się u władzy – np. grupa o poglądach socjalistycznych winna popierać progresywne opodatkowanie celem wyrównywania różnic w majątności obywateli. Wpływ polityki to przede wszystkim ingerencja przejawiająca się w korekcie podziału produktu społecznego, do czego używa się z jednej strony podatków, a z drugiej wydatków publicznych na określone cele. R. Mastalski zauważa, iż wprowadzanie w życie idei państwa świadczącego oznacza jednocześnie tworzenie się państwa podatkowego, tj. funkcjonującego w oparciu o podatki<sup>10</sup>. Niezaprzeczalnie przy obecnym stopniu wydatków publicznych podatki są niezbędnym elementem dla funkcjonowania państwa w takiej roli, jaką współcześnie spełnia. Polityka determinuje potrzeby publiczne (a więc i skalę świadczeń podatkowych) w sposób subiektywny. Gdyby przyjąć, że granice opodatkowania są wyznaczone jedynie przez potrzeby polityczne, byłyby one wysoce zmienne, niestałe, a co najważniejsze – oderwane od rzeczywistości ekonomicznej. Dlatego też drugim z czynników determinujących skalę zjawiska, jakim jest opodatkowanie, są potrzeby i możliwości gospodarcze, będące zjawiskiem generalnie obiektywnym. Wpływy podatkowe powinny być wystarczające do realizacji uzasadnionych potrzeb publicznych, nie powinny ich jednak przekraczać. Granicą opodatkowania powinno być zaś zachowanie wydajności gospodarczej systemu. Nie powinno się na dany podmiot nakładać większych obowiązków podatkowych niż jest on w stanie spełnić, co jest ujmowane jako zasada zdolności świadczenia<sup>11</sup>. Co ważne z punktu widzenia tej pracy, zasada ta odnosi się przede wszystkim do podatków bezpośrednich, w których podmiot obciążony prawnym obowiązkiem podatkowym jest nim obciążony także w sensie ekonomicznym, tj. ponosi faktyczny koszt świadczenia podatkowego. Inna sytuacja ma miejsce w przypadku podatków pośrednich, gdzie podmiot ekonomiczny podatku pozostaje anonimowy.

---

<sup>8</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 4.

<sup>9</sup> *Ibidem.*

<sup>10</sup> *Ibidem.*

<sup>11</sup> *Ibidem*, s. 7.

Najważniejszym celem wprowadzania podatków jest cel fiskalny. Jednakże poza nim podatki mogą pełnić też inne role, np. stymulować inwestycje w określone dziedziny gospodarki poprzez system ulg i zwolnień podatkowych. Są więc instrumentem wpływu na gospodarkę.

Istotą prawną podatku jest zaś to, iż państwo posiada szczególną legitymację prawną do żądania ze strony podatnika świadczenia pieniężnego<sup>12</sup>. Jak słusznie zauważa R. Mastalski, o istocie tej nie stanowi sam fakt pozostawiania przez państwo podmiotem tego stosunku prawnego pomiędzy nim a podatnikiem<sup>13</sup>. Szczególna legitymacja prawna wynika z państwowego władztwa, z suwerenności państwa, której podstawowym przejawem jest właśnie prawo do nakładania podatków. Unia Europejska (jak to ukazano już wcześniej) nie posiada generalnej kompetencji w dziedzinie podatków – sfera ta pozostaje zasadniczo wciąż w gestii państw członkowskich, stanowiąc tym samym o ich suwerenności. Co charakterystyczne dla zobowiązań podatkowych, ich treść wynika z woli ustawodawcy (w przeciwieństwie do np. stosunków cywilistycznych, gdzie strony mają wpływ na treść swojej relacji). Opiera się więc na władztwie państwa i związanym z tym przymusem. Jednakże faktyczny stosunek, zbudowany w oparciu o władztwo państwowe, z punktu widzenia nauki prawa nie jest wystarczający dla analizy cech prawnych podatków<sup>14</sup>. Dla takich celów należy rozpatrywać ten stosunek nie na płaszczyźnie faktycznej, ale na płaszczyźnie prawnej, jako relację pomiędzy prawodawcą a adresatem normy prawnej. Decydujące znaczenie dla treści stosunku podatkowego ma więc dyskrecjonalna władza jednej ze stron tego stosunku. W nowoczesnym państwie prawa rodzi to potrzebę ograniczenia tej dyskrecjonalności, co najczęściej przejawia się przede wszystkim w zapewnieniu przepisom podatkowym rangi nie niższej niż ustawowa.

Samo pojęcie podatku nie zostało zdefiniowane w Traktatach. Jego definicja pojawia się natomiast w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości<sup>15</sup>, gdzie Trybunał m.in. w wyroku w sprawie *Société Bautiaa* określił podatki jako „świadczenia finansowe, pobierane przez uprawnione do tego organy celem uzyskania dochodów, bez rekompensaty”<sup>16</sup>. Należy jednakowoż stwierdzić, iż nie ma jednej, systemowej definicji podatku,

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 12.

<sup>13</sup> *Ibidem*.

<sup>14</sup> Por. *ibidem*, s. 14.

<sup>15</sup> Wszelkie odniesienia do „Trybunału” w niniejszej pracy są odniesieniami do Trybunału Sprawiedliwości, będącego częścią Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ograniczenie się do rozważania działalności tylko jednego z unijnych organów sądowych powodowane jest tym, że orzeczenia dotyczące podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw zostały w przeważającej większości wydane w sprawach zastrzeżonych dla kompetencji TS, a nie dla Sądu i sądów wyspecjalizowanych.

<sup>16</sup> *Société Bautiaa v. Directeur des Services Fiscaux des Landes* and *Société Française Maritime v. Directeur des Services Fiscaux du Finistère*, C-197/94, C-252/94 z dnia 13.02.1996, ECR 1996, s. I-00505 [za:] B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Studia Europejskie” 2004, nr 2, s. 92.

a akty prawa wtórnego również nie definiują tego pojęcia, pomimo że się nim posługują. Doktryna prawa podatkowego jest jednakowoż spójna w definiowaniu podatku i wskazywaniu jego najważniejszych cech z prawnego punktu widzenia, które są tożsame z tymi przywołanymi we wzmiankowanym wyroku przez Trybunał. Są to: bezzwrotność, przymusowość, nieodpłatność oraz publicznoprawny charakter<sup>17</sup>. Zazwyczaj też podatek musi wynikać z przepisów rangi ustawowej i współcześnie jest świadczeniem prawie wyłącznie pieniężnym<sup>18</sup>. Podatek jest bezzwrotny, co oznacza, że raz zapłacony w należytej wysokości nie podlega już zwrotowi. Staje się on daniną publiczną należną podmiotowi publicznoprawnemu i jako taki nie może być zwrócony<sup>19</sup>. Podatek jest świadczeniem przymusowym – w przypadku braku dobrowolnej realizacji obowiązku podatkowego mogą być zastosowane wobec dłużnika podatkowego środki przymusu. Doktryna prezentuje spójne stanowisko co do przymusowego charakteru podatków. Jak słusznie zauważa jednak R. Mastalski, przymusowość jest nie tylko cechą prawa podatkowego, ale „jedną z zasadniczych cech prawa w ogóle”<sup>20</sup>. Ujmując wagi cesze przymusowości, eksponuje on inną cechę podatków, jaką jest ich nieodpłatność, tj. fakt, iż z tytułu uiszczenia podatku nie przysługuje żadne roszczenie o świadczenie wzajemne od państwa lub innego podmiotu publicznoprawnego, który jest stroną stosunku podatkowego. To, że tylko związek publicznoprawny (a więc państwo lub jednostka samorządu terytorialnego) może być beneficjentem podatku, decyduje natomiast o jego publicznoprawnym charakterze<sup>21</sup>. Należy jednak przypomnieć, że część wpływów z podatku VAT na terytorium Unii Europejskiej zasila bezpośrednio budżet tej organizacji, która państwem wszak nie jest. To jednak nie ujmuje jej przymiotu związku państw. W tym zakresie wydaje się, że nie ma teoretycznych przeszkód, by UE była samoistną stroną stosunku podatkowego w przyszłości. W oparciu o wymienione cechy doktryna konstruuje definicje podatku, które zasadniczo w sposób jednolity ujmują podatek jako „określone ustawowo świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne, ponoszone na rzecz związków publicznych” przy zastrzeżeniu, iż należy zgodzić się z R. Mastalskim, że choć przymusowość jest cechą podatków, nie jest cechą charakterystyczną<sup>22</sup>. Taka definicja pozwala odróżnić podatki od innych danin publicznych, np. od opłat, dopłat,

<sup>17</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2010, s. 2.

<sup>18</sup> Por. K. Szymański, *Opodatkowanie spółek kapitałowych i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006, s. 11.

<sup>19</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 2

<sup>20</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 13.

<sup>21</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 2.

<sup>22</sup> L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, 2005, s. 1.

kar pieniężnych, składek ubezpieczeniowych etc.<sup>23</sup> Warto jednak zauważyć, że „nie ma natomiast zasadniczych różnic pomiędzy podatkiem a cłem”<sup>24</sup>.

Przywołane powyżej cechy podatków pozwalają na odróżnienie ich od innych dochodów publicznoprawnych. Są to cechy stałe; cechy zmienne podatków pozwalają natomiast na ich wewnętrzne zróżnicowanie i dalszą klasyfikację<sup>25</sup>. Do obligatoryjnych cech konstrukcyjnych podatku zalicza się podstawę opodatkowania, podmiot, przedmiot i stawki. Do cech fakultatywnych zaś – ulgi podatkowe i zwolnienia<sup>26</sup>. Podstawa opodatkowania to jej skonkretyzowany przedmiot, wyrażony w postaci ilościowej lub wartościowej. W ujęciu prawnym przedmiotem opodatkowania jest zaś „zakres sytuacji prawnych i faktycznych, które podlegają opodatkowaniu danym podatkiem”<sup>27</sup>. Podmiotem podatku jest „osoba, z którą przepisy prawa podatkowego wiążą obowiązek zapłaty podatku”<sup>28</sup>. Podmiot może być czynny (uprawniony do pobrania podatku) lub bierny (zobowiązany do jego zapłaty). Stawka podatkowa jest zaś stosunkiem pomiędzy wielkością podstawy opodatkowania a wysokością obciążenia podatkowego. Ulgi i zwolnienia podatkowe decydują natomiast o ostatecznym wymiarze podatku poprzez modyfikację podmiotu, przedmiotu lub podstawy opodatkowania.

## 1.2. Podatki bezpośrednie

Ogół podatków obowiązujących na danym terenie w danym czasie tworzy system podatkowy. Same podatki można klasyfikować w różny sposób, w oparciu o zróżnicowane kryteria, np. na podatki jednostkowe i od wartości, czy w oparciu o sposób określenia podstawy opodatkowania. Jednym z podstawowych i najstarszych jest podział na podatki bezpośrednie i pośrednie, przy czym dokonuje się go na podstawie zróżnicowanych kryteriów<sup>29</sup>. Są to: 1) wymiar i pobór podatków, 2) ich przerzucalność, a także 3) zdolność do świadczenia podatkowego. Podatek jest 1) bezpośredni, jeżeli jego wymiar i pobór dotyczy tego samego podmiotu, tj. podmiot obciążony prawnie obowiązkiem zapłaty podatku jest też nim obciążony ekonomicznie. Jeżeli zaś prawny podmiot opodatkowania nie ponosi jego skutków w wymiarze ekonomicznym, mamy do czynienia z podatkiem pośrednim. Łączy się to z zagadnieniem 2) przerzucalności podatków<sup>30</sup>. Jest to przesunięcie ciężaru, jakim jest podatek, dokonywane przez podmiot zobowiązany do jego zapłaty. W ten sposób ekonomiczny ciężar ponosić będzie inny podmiot, jak

<sup>23</sup> *Ibidem*, s. 5.

<sup>24</sup> *Ibidem*, s. 6.

<sup>25</sup> Por. *ibidem*, s. 6.

<sup>26</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 3.

<sup>27</sup> *Ibidem*, s. 4.

<sup>28</sup> *Ibidem*, s. 5.

<sup>29</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 362.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 363.

ma to miejsce np. w przypadku podatku od wartości dodanej, gdzie podatek zostaje doliczony do ceny sprzedawanych towarów, powodując wzrost ich cen, a tym samym przenieście finansowego ciężaru związanego z podatkiem na kupującego, pomimo iż podmiotem prawnym zobowiązania podatkowego jest sprzedający. W doktrynie przyjmuje się, że podatki bezpośrednie nie są przerzucalne, a pośrednie – są<sup>31</sup>. Jest to spójne stanowisko, jednakże R. Mastalski wskazuje, iż „kryterium to budzi jednak wątpliwości, gdyż podatki bezpośrednie mogą być również przerzucane na inne podmioty, choć bez wątplenia jest to trudniejsze niż w przypadku podatków pośrednich. Wydaje się zatem, że najpewniejszym kryterium rozróżnienia podatków bezpośrednich i pośrednich jest «zamiar ustawodawcy». Jeżeli zamiarem tym jest, aby nie ponosił ciężaru opodatkowania podmiot określony w akcie prawnym jako podatnik, lecz «anonimowy» – z punktu widzenia prawnego – podmiot, to mamy do czynienia z podatkiem pośrednim”<sup>32</sup>. Anonimowość podmiotu łączy się praktycznie z brakiem możliwości ustalenia jego 3) zdolności świadczenia, tj. zdolności do zapłacenia podatku. W oparciu o kryterium tej zdolności podatki, dla których nie można ustalić zdolności świadczenia podmiotu, będą ujmowane jako pośrednie, a te, dla których da się ją ustalić – jako bezpośrednie<sup>33</sup>.

Przedmiotem niniejszej pracy są jedynie podatki bezpośrednie, a więc te, w których podmiot prawnie obciążony podatkiem jest tożsamy z podmiotem nim ekonomicznie obciążonym. Podatki te generalnie są nieprzerzucalne. Typowymi podatkami bezpośrednimi jest m.in. podatek dochodowy od osób fizycznych, od osób prawnych, od dochodów kapitałowych, od funduszu płac, a więc generalnie podatki dochodowe, a także podatki majątkowe, np. od nieruchomości. Podatki bezpośrednie od zysków przedsiębiorstw są zaś podatkami bezpośrednimi, których przedmiotem będzie zysk przedsiębiorstwa, a więc podatkami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>34</sup>. Najważniejszym podatkiem w tym zakresie jest oczywiście podatek dochodowy od osób prawnych, który jednak nie jest przedmiotem unormowania prawa unijnego ze względu na pełne (przynajmniej teoretycznie) władztwo podatkowe państw członkowskich w tym zakresie. Od lat podejmuje się kolejne próby zmierzające do ustalenia wspólnej podstawy opodatkowania w podatku od osób prawnych w skali unijnej (tzw. Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB), jednakże – jak dotąd – bez powodzenia. Przedmiotem legislacji unijnej w zakresie podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw stały się jedynie podatki pomniejsze: od odsetek i należności licencyjnych, a także te mające zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw powiązanych oraz w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstw. Jest to wąski, fragmentaryczny zakres unormowania,

<sup>31</sup> Por. L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 20; R. Mastalski, *op. cit.*, s. 363.

<sup>32</sup> R. Mastalski, *op. cit.*, s. 363.

<sup>33</sup> Por. *Ibidem*, s. 363.

<sup>34</sup> Por. L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 22.



który pomimo swojego bardzo skromnego zakresu przedmiotowego stanowi w istocie większość norm wchodzących w skład unijnego prawa podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw.

Niemożliwe jest rozpatrywanie podatku bez jego podmiotu oraz przedmiotu. Dlatego też należy wyjaśnić w skrócie pojęcia przedsiębiorstwa i zysków.

## 2. Przedsiębiorstwa i ich zyski

### 2.1. Pojęcie przedsiębiorstwa w kontekście unijnego prawa podatków bezpośrednich

Termin „przedsiębiorstwo” jest niejednoznaczny. Należy go rozpatrywać przede wszystkim z punktu widzenia nauk prawnych, ale jest on także przedmiotem zainteresowania innych dziedzin nauki, które tworzą swoje własne definicje tego pojęcia. Ze względu na to, że rolą podatków jest przejmowanie wyników aktywności ekonomicznej określonych podmiotów, warto na wstępie przedstawić zapatrywania nauk ekonomicznych na to, czym jest przedsiębiorstwo. A. Koziół stwierdza, że „najczęściej spotykane w doktrynie ekonomicznej definicje przedsiębiorstwa określają je jako elementarną instytucję systemu ekonomicznego, utworzoną w celu osiągnięcia efektywnych ekonomicznie wyników (zysków), stanowiącą podstawową formę organizacji działalności gospodarczej, charakteryzującą się odrębnością techniczno-produkcyjną, organizacyjną i prawną”<sup>35</sup>. Natomiast z prawno-teoretycznego punktu widzenia termin „przedsiębiorstwo” może występować w co najmniej trzech różnych znaczeniach, determinujących zarazem relację pomiędzy pojęciami przedsiębiorcy i przedsiębiorstwa: 1) podmiotowym, 2) funkcjonalnym oraz 3) przedmiotowym. W pierwszym z nich przedsiębiorstwo jest podmiotem relacji, stosunków gospodarczych. Przyjmując jego podmiotowość, przedsiębiorstwo staje się właściwie równoznaczne pojęciu przedsiębiorcy<sup>36</sup>. W ujęciu funkcjonalnym przez przedsiębiorstwo rozumie się „stałe (zawodowo, we własnym imieniu, w sposób zorganizowany i ciągły) prowadzenie działalności gospodarczej w celach zarobkowych”<sup>37</sup>. W tym znaczeniu przedsiębiorca (np. spółka prawa handlowego) prowadzi przedsiębiorstwo. Zaś przedsiębiorstwem w znaczeniu przedmiotowym jest „zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych, przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej”<sup>38</sup>. W tym znaczeniu w skład przedsiębiorstwa wchodzi też sytuacje faktyczne, niemające jednak charakteru praw podmiotowych, jak

<sup>35</sup> A. Koziół, *Zysk w spółce kapitałowej. Aspekty prawno-handlowe*, Difin, Warszawa 2013, s. 21.

<sup>36</sup> A. Kidyba, *Prawo handlowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 34.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 35.

<sup>38</sup> *Ibidem*.

np. klientela, lokalizacja, renoma etc.<sup>39</sup> Unijne akty prawne posługują się pojęciem przedsiębiorstwa<sup>40</sup> przede wszystkim w znaczeniu podmiotowym.

Już na wstępie należy zauważyć dwie rzeczy. Po pierwsze, podstawową kwestią jest, iż zarówno pojęcie przedsiębiorstwa, jak i pojęcie spółki etc. są autonomicznymi pojęciami prawa unijnego, w obrębie którego mogą być też odmiennie rozumiane, w zależności od rozpatrywanego działu prawa Unii. Należy więc pamiętać, że wszelkie rozważania nieodnoszące się do tych pojęć na gruncie unijnego prawa podatków bezpośrednich należy traktować z pewną rezerwą. Jednocześnie, ze względu na generalny brak kompetencji Unii w tej materii, nie jest ona, jak się wydaje, na tyle rozwinięta, by wykształcić swoje własne, specyficzne rozumienie pojęcia przedsiębiorstwa. Z tego powodu należy wziąć pod uwagę szersze rozumienie tego pojęcia. Po drugie zaś, pojęcie przedsiębiorstwa jest szeroko rozpowszechnione w prawie Unii Europejskiej. Jest to też pojęcie traktatowe, wielokrotnie pojawiające w treści Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>41</sup> (dalej: TFUE). Jednak TFUE nie precyzuje tego pojęcia. W prawie unijnym nie istnieje systemowa definicja legalna nie tylko pojęcia „przedsiębiorcy”, ale także terminów „działalność gospodarcza” i „przedsiębiorca”<sup>42</sup>. Jak wskazano powyżej, poprzez ukazanie możliwych relacji pomiędzy pojęciami przedsiębiorstwa i przedsiębiorcy, zdefiniowanie choćby jednego z wymienionych terminów byłoby niezwykle pomocne dla zrozumienia terminu „przedsiębiorstwo” na gruncie prawa unijnego. Jednakże obecnie w ujęciu systemowym sens tych pojęć jest kształtowany przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości i wypowiedzi przedstawicieli doktryny<sup>43</sup>.

Istnieją jednakże legalne definicje przedsiębiorstwa na potrzeby poszczególnych gałęzi (dziedzin) prawa unijnego. Odnajdujemy je w aktach prawa wtórnego. I tak, pkt 3.1 Wspólnotowych zasad ramowych dotyczących pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną stanowi, iż „elementem decydującym o zakwalifikowaniu danej organizacji jako przedsiębiorstwa jest to, czy organizacja badawcza prowadzi działalność gospodarczą polegającą na oferowaniu towarów lub usług na określonym rynku”<sup>44</sup>. Inną definicję formułuje zaś art. 1 załącznika I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu: „za przedsiębiorstwo

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> Ang. undertaking, niem. Unternehmen, fr. établissement

<sup>41</sup> Por. art. 32, 49, 50, 54, 56, 96, 101, 102, 106, 107, 123, 124, 125, 132, 153, 166, 173, 179, 180, 183, 187, 195, 309, 339 TFUE.

<sup>42</sup> M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 99.

<sup>43</sup> *Ibidem*.

<sup>44</sup> Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną, Dz. Urz. UE C 323 z 30.12.2006, s. 1.

uważa się podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną<sup>45</sup>. Warto nadmienić, iż właśnie na gruncie unijnego prawa ochrony konkurencji powstało bogate orzecznictwo dotyczące przedsiębiorstwa i jego istoty, którego rozumienie jest kluczowe dla tej gałęzi prawa, jako że przedsiębiorstwa są głównym adresatem norm zmierzających do zapewnienia uczciwej konkurencji poprzez kontrolę koncentracji i udzielanej pomocy publicznej. W utrwalonej linii orzecniczej Trybunał Sprawiedliwości przyjął, iż „pojęcie «przedsiębiorstwo» we wspólnotowym prawie konkurencji obejmuje każdą jednostkę wykonującą działalność gospodarczą niezależnie od jej formy prawnej i sposobu finansowania”<sup>46</sup>. Użycie podobnej definicji („wykorzystywanej we wspólnotowych politykach stosowanych we Wspólnocie i w Europejskim Obszarze Gospodarczym”) na potrzeby mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw zaleca Komisja: „Za przedsiębiorstwo uważa się podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną. Zalicza się tu w szczególności osoby prowadzące działalność na własny rachunek oraz przedsiębiorstwa rodzinne zajmujące się rzemiosłem lub inną działalnością, a także spółki lub konsorcja prowadzące regularną działalność gospodarczą”<sup>47</sup>.

Należy podkreślić, że powyższe definicje odnoszą się jedynie do określonego przedmiotu regulacji. Nie można w prosty sposób przenosić ich na grunt prawa podatkowego, na którym to pojęcie może, a nawet powinno być rozumiane swoiście. Jednakże na tej podstawie można wyszczególnić pewne wskazówki interpretacyjne, pomocne w zrozumieniu omawianego terminu. Po pierwsze, jak zauważa M. Etel, każda z przywołanych definicji odnosi się do przedsiębiorstwa w ujęciu podmiotowym, a więc jako podmiotu stosunków gospodarczych<sup>48</sup>. W związku z tym pojęcie przedsiębiorstwa w prawie unijnym można (z dużą dozą ostrożności) traktować jako odpowiednik terminu „przedsiębiorca”, wykorzystywanego w polskim prawie. Takie ujęcie sprawy może okazać się pomocne polskiemu czytelnikowi<sup>49</sup>. Po drugie, z przywołanych powyżej definicji „jednoznacznie wynika, że przedsiębiorstwo kreowane jest przez rodzaj aktywności”. Decyduje o tym statusie, jak się wydaje, sam fakt prowadzenia działalności

<sup>45</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu, Dz. Urz. UE L 214 z 09.08.2008, s. 3.

<sup>46</sup> Por. *Klaus Höfner and Fritz Elser v. Macrotron GmbH*, C-41/90 z dnia 23.04.1991 r., ECR 1991, s. I-01979, pkt 21; por. *AOK-Bundesverband i inni*, C-264/01, C-306/01, C-354/01 i C-355/01 z dnia 16.03.2004, ECR 2004, s. I-02493, pkt 46; por. *Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN) v. Komisja Wspólnot Europejskich*, C-205/03 z dnia 11.07.2006, ECR 2006, s. I-06295, pkt 25.

<sup>47</sup> Art. 1 Załącznika I do „Zalecenia Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczącego definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw”, 2003/361/WE.

<sup>48</sup> M. Etel, *op. cit.*, s. 115.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

gospodarczej, natomiast takie czynniki jak forma czy status prawny, nastawienie na zysk czy też jego osiągnięcie zdają się irrelewantne (bądź też mają znaczenie akcesoryjne)<sup>50</sup>.

Należy zauważyć, iż istniejące źródła prawa wtórnego zawierające normy prawa podatkowego, odnoszące się do zysków przedsiębiorstw, dokładnie precyzują adresatów tychże norm, gdyż zawierają zazwyczaj enumeratywną listę podmiotów, do których są skierowane. Pozwala to na precyzyjne określenie zakresu podmiotowego aktu. Takie rozwiązanie przyjęto w trzech omawianych w dalszej części pracy dyrektywach podatkowych UE (stanowiących praktycznie cały pozytywny dorobek legislacyjny w zakresie podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw)<sup>51</sup>, które posługują się pojęciem „spółki Państwa Członkowskiego”. Na ich gruncie termin ten oznacza „każdą spółkę przyjmującą jedną z form wymienionych w Załączniku do niniejszej dyrektywy; oraz która zgodnie z prawem podatkowym Państwa Członkowskiego jest uznawana za mającą siedzibę w tym Państwie Członkowskim oraz nie jest, w rozumieniu umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodów zawartej z państwem trzecim, uznawana za mającą siedzibę do celów podatkowych poza Wspólnotą; oraz która podlega jednemu z następujących podatków bez zwolnienia lub podatki, który jest identyczny lub w istotnym stopniu podobny oraz który jest nałożony po dniu wejścia w życie niniejszej dyrektywy w uzupełnieniu do, lub zamiast tych istniejących podatków: (spis obowiązujących w państwach członkowskich podatków dochodowych od osób prawnych)”<sup>52</sup>. Już pobieżna analiza treści poszczególnych załączników do tych trzech dyrektyw pozwala stwierdzić, iż „spółka Państwa Członkowskiego” to (uogólniając) spółka prawa handlowego podlegająca podatki dochodowemu od osób prawnych (w Polsce są to spółki kapitałowe). Do nich też zastosowanie będą miały dalej analizowane akty prawne. Przy praktycznym braku innych norm pozytywnych odnoszących się do podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw w prawie UE można stwierdzić, że tylko do takich podmiotów odnoszą się normy unijnego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw w ogóle. Chcąc więc dalej posługiwać się pojęciem przedsiębiorstwa pojmowanego jako podmiot zobowiązania podatkowego, należy odpowiednio określić jego *definiens*. Chcąc objąć pojęciem przedsiębiorstwa podmioty, do których skierowane są normy wspomnianych uprzednio trzech dyrektyw, należałoby scharakteryzować je w sposób następujący: jest to 1) spółka prawa handlowego (osoba prawna), 2) mająca siedzibę dla celów podatkowych w państwie

<sup>50</sup> *Ibidem*, s. 116.

<sup>51</sup> Dyrektywa Rady 2003/49/WE; dyrektywa Rady 90/434/EWG oraz dyrektywa Rady 90/434/EWG.

<sup>52</sup> Art. 3 lit. a) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich; w pozostałych dwóch dyrektywach unormowanie to jest podobne, choć dosłowna treść przepisu różni się.

członkowskim Unii oraz 3) podlegająca na terenie państwa członkowskiego podatkowi dochodowemu od osób prawnych, przy czym wszystkie te przesłanki muszą być spełnione kumulatywnie. W takim też znaczeniu termin „przedsiębiorstwo” będzie dalej używany. Tak skonstruowana definicja odpowiada przede wszystkim potrzebie odróżnienia podmiotów podlegających podatkowi od osób fizycznych od podmiotów podlegających jego odpowiednikowi od osób prawnych. Byłoby to niemożliwe przy zastosowaniu szerokiej definicji przedsiębiorstwa jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą bez względu na formę prawną. Przywołana wyżej definicja wydaje się oddawać istniejący obecnie stan prawny i wykazywać przydatność dla opisu opodatkowania przedsiębiorstw w unijnym prawie podatkowym. Należy jednakże zastrzec, iż takie zawężenie pojęciowe nie może być stosowane na gruncie prawa w odniesieniu do podatków pośrednich, w tym podatków obrotowych (ograniczyłoby to bowiem wyraźnie krąg możliwych podatników VAT-u). Powyższe określenie przedsiębiorstwa jako podmiotu opodatkowania może być stosowane jedynie, gdy przedmiotem opodatkowania jest nie obrót, a przyrost masy majątkowej, czyli (uogólniając) zysk.

## 2.2. Zysk – przedmiot opodatkowania

Pojęcie zysku, będącego przedmiotem opodatkowania, jest równie nieoczywiste. Instynktownie pojmowane oznacza pewien profit, przysporzenie. Jednakże, podobnie jak termin „przedsiębiorstwo”, zysk jest pojęciem, któremu można nadawać różne znaczenia w zależności od płaszczyzny, na jakiej się je rozpatruje. Opierając się na kryterium źródeł regulacji, można rozpatrywać zysk w ujęciu formalnoprawnym, bilansowym lub podatkowym. Jest to jednak przede wszystkim kategoria ekonomiczna – zysk jest głównym celem prowadzenia przedsiębiorstwa; jest różnicą pomiędzy „całkowitym utargiem stanowiącym iloczyn ilości sprzedanych produktów przez ich ceny, a całkowitym kosztem własnym sprzedanej produkcji” (zysk brutto)<sup>53</sup>. Po odliczeniu podatków i innych płatności pozostaje zysk netto. Ekonomicznemu rozumieniu pojęcia zysku bliższe jest jego pojmowanie na gruncie rachunkowym lub inaczej – na gruncie prawa bilansowego: „Zysk bilansowy to wykazana w rocznym sprawozdaniu finansowym różnica między dochodami ze sprzedaży a jej kosztami własnymi, skorygowana o elementy wyrównania rentowności oraz saldo strat i zysków nadzwyczajnych”<sup>54</sup>. Z punktu widzenia prawa handlowego zysk można zdefiniować natomiast jako „nadwyżkę aktywów ponad długi spółki i kapitał zakładowy (akcyjny) wynikającą z bilansu”<sup>55</sup>. Na potrzeby niniejszej pracy najważniejsze jest jednak rozumienie zysku na gruncie prawa podatkowego, tj. jako zysku podatkowego. H. Litwińczuk definiuje go następująco: „dochód

<sup>53</sup> A. Kozieł, *op. cit.*, s. 22.

<sup>54</sup> H. Litwińczuk, *Prawo bilansowe*, Warszawa 1995, s. 108.

<sup>55</sup> T. Dziurzyński, Z. Fenichel, M. Honzatkó, *Kodeks handlowy. Komentarz*, Łódź 1995, s. 216.

podatkowy, przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym, ustalony na podstawie przepisów prawa podatkowego jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym<sup>56</sup>. Dodać należy, że zysk podatkowy zasadniczo ujmowany jest jako skorygowany zysk brutto w rozumieniu ekonomicznym. Warto w tym miejscu wskazać na możliwe zależności pomiędzy prawem bilansowym a prawem podatkowym. Zysk bowiem w ujęciu podatkowym może być albo tożsamy z zyskiem bilansowym, albo uzyskiwany na podstawie zysku bilansowego po dokonaniu odpowiednich korekt, ale też relacje pomiędzy tymi dwoma pojęciami mogą wcale nie zachodzić.

W prawie unijnym nie istnieje, podobnie jak w przypadku pojęcia przedsiębiorstwa, jedna systemowa definicja zysku. Również nie ma takiej definicji na gruncie unijnego prawa podatkowego. Jednakże P. Selera zauważa, iż „prawo unijne odwołuje się do szeroko rozumianego pojęcia zysku, określając zysk jako dochód z działalności gospodarczej”<sup>57</sup>. Ponownie należy wskazać, że pojęcie to należy rozumieć swoiście na gruncie prawa UE.

Takie ujęcie zysku wydaje się adekwatne w sytuacji istniejącej rozbieżności pojęciowej pomiędzy ustawodawstwami podatkowymi państw członkowskich, które wszak wcale się pojęciem zysku nie muszą posługiwać (np. w polskim prawie podatkowym funkcjonuje pojęcie „dochodu” zamiast „zysków”). Warto nadmienić, iż poszczególne akty unijnego prawa wtórnie posługują się właśnie pojęciem zysku, nie definiując go jednak<sup>58</sup>. W dalszej części pracy termin „zysk” będzie używany w znaczeniu szerokim, jako właśnie dochód z działalności gospodarczej.

### 3. Swobody traktatowe – zarys charakteru prawnego

#### 3.1. Uwagi wstępne

Dla rozważania harmonizacji negatywnej prawa podatków bezpośrednich w ramach Unii Europejskiej niezbędne jest poczynienie kilku ogólnych uwag odnoszących się do charakteru prawnego swobód przewidzianych Traktatami, będącymi podstawą UE. Dla dalszych rozważań znaczenie ma przede wszystkim generalny charakter i treść swobód jako generalnej instytucji prawa unijnego, nie zaś poszczególnych z nich. Punktem wyjścia dla prawnej analizy tzw. swobód rynku wewnętrznego jest pojęcie samego rynku wewnętrznego, zdefiniowane w art. 26 § 2 TFUE jako „obszar bez granic

<sup>56</sup> A. Koziół, *op. cit.*,

<sup>57</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 24.

<sup>58</sup> Por. dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 roku w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich.

wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału zgodnie z przepisami Traktatu”. Artykuł ten przewiduje normę programową<sup>59</sup>. W samej definicji rynku wewnętrznego należy wyróżnić trzy elementy: dwa substancjalne (brak granic wewnętrznych i swobodny przepływ kapitału, towarów, usług i osób) oraz element wyznaczający ramy dla realizacji dwóch pierwszych poprzez odwołanie do przepisów szczegółowych TFUE („zgodnie z przepisami Traktatu”)<sup>60</sup>. Spełnienie pierwszej z przesłanek substancjalnych przejawia się przede wszystkim w usunięciu fizycznych barier na obszarze Unii, tj. np. w zniesieniu kontroli granicznej<sup>61</sup>. Spełnienie drugiej z nich wymaga zagwarantowania na tak powstałym obszarze bez barier fizycznych pięciu swobód: swobody przepływu kapitału, swobody przepływu towarów, swobody świadczenia usług, swobody przepływu osób oraz łączącej się z nimi swobody przedsiębiorczości, zwanych łącznie swobodami unijnymi, swobodami europejskimi, swobodami rynku wewnętrznego, swobodami podstawowymi czy wreszcie swobodami traktatowymi<sup>62</sup>. Ostatnie z tych zbiorczych określeń wskazuje, iż każda ze swobód znalazła odzwierciedlenie w postanowieniach Traktatów. Wszystkie normy odnoszące się do nich znalazły się w części trzeciej TFUE zatytułowanej *Polityki i działania wewnętrzne Unii*, pod tytułem II (swobodny przepływ towarów – art. 28–37 TFUE) oraz tytułem IV (swoboda przepływu pracowników – art. 45–48 TFUE; swoboda przedsiębiorczości – art. 49–55 TFUE; swoboda świadczenia usług – art. 56–62 TFUE; swoboda przepływu kapitału i płatności – art. 63–66 TFUE)<sup>63</sup>. Tych pięć swobód stanowi fundament funkcjonowania Unii Europejskiej, co zauważa A. Cieśliński, stwierdzając, że „Trybunał Sprawiedliwości już od dawna nadaje swobodom charakter fundamentalny i czyni z nich jedną z głównych podstaw wspólnotowego systemu prawnego, a więc tym bardziej wspólnotowego prawa gospodarczego”<sup>64</sup>. Mają one kluczowe znaczenie dla realizacji zadań UE, w tym przede wszystkim dla utworzenia wspólnego jednolitego rynku, gdyż są konieczne dla jego zaistnienia<sup>65</sup>. Nie ma rynku wewnętrznego bez zapewnionych swobód europejskich, a żadna ze swobód nie mogłaby w pełni istnieć w warunkach innych niż funkcjonujący rynek wewnętrzny. Co więcej, rynek

<sup>59</sup> L. Daniele, *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza, libertà di circolazione, aiuti di Stato*, Giuffrè Editore, 2012, s. 15.

<sup>60</sup> J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2006, s. II-6.

<sup>61</sup> *Ibidem*.

<sup>62</sup> W literaturze przedmiotu niekiedy dokonuje się innego wyodrębnienia swobód poprzez rozdzielenie swobody przepływu płatności od analogicznej swobody przepływu opłat. Wyodrębnia się też dalsze swobody, jak np. swobodę zatrudnienia. Por. A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, t. I. *Swobody rynku wewnętrznego*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 39–41.

<sup>63</sup> L. Daniele, *op. cit.*, s. 27.

<sup>64</sup> A. Cieśliński, *op. cit.*, s. 39.

<sup>65</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-10; por. L. Daniele, *op. cit.*, s. 27.

wewnętrzny jako cel i zadanie UE należy traktować również jako wskazówkę interpretacyjną dla wykładni swobód unijnych. Jeżeli ich celem jest urzeczywistnienie wspólnego rynku, o tyle tylko powinny mieć zastosowanie, o ile przyczyniają się do realizacji tego zadania. To zarysowuje nam problematykę wykładni i stosowania swobód – procesu nakierowanego przede wszystkim na osiągnięcie zamierzonego rezultatu, w którym decydujące znaczenie będzie miała metoda wykładni funkcjonalnej (celowościowej)<sup>66</sup>. Warto jednak zauważyć, iż cel, jakim jest jednolity rynek wewnętrzny, nie jest jedynym, do którego dąży UE, i nie posiada charakteru jednoznacznie nadrzędnego. Koliduje z innymi wartościami i celami UE (np. zapewnianiem bezpieczeństwa) i może (a czasem musi) ustępować innym zadaniom. Podobnie jak rynek wewnętrzny jako cel nie ma charakteru absolutnego, tak i swobody jako narzędzia służące jego realizacji takiego charakteru nie mają. Oznacza to, że przewidziane są wyłączenia od nich i ograniczenia ich stosowania. Zostaną one omówione w kontekście prawa podatków bezpośrednich w ostatniej części niniejszej pracy.

Charakter prawny swobód jest złożony. A. Wróbel pisze, że „mają swoistą i nietypową konstrukcję, ponieważ wskazują cel, ale nie określają (wrażnie) adresata, a zatem można im przypisać cechę przepisów programowych”<sup>67</sup>. Dalej zauważa, iż „nie mogą być uznane za typowe normy wolnościowe [...], ale raczej za normy kompetencyjne, które nakazują lub zakazują WE i państwom członkowskim podejmowania pewnych działań” i że stanowią raczej „nakazy i zakazy, których adresatem są słownie państwa członkowskie”<sup>68</sup>. Historycznie, swobody unijne nie były traktowane jako nadające jednostkom prywatnym jakiegokolwiek prawa podmiotowe – takie podejście do nich stało się powszechne dopiero od połowy lat 70. wraz rozwojem orzecznictwa Trybunału, który „uznawał, że przepisy te wywołują skutek bezpośredni w dziedzinach objętych zakresem przedmiotowym tych swobód”<sup>69</sup>. Jednocześnie swobodę unijną traktuje się jako „zakaz podejmowania lub utrzymywania przez państwo członkowskie jakiegokolwiek środków, które dotyczą handlu między państwami członkowskimi i utrudniają lub ograniczają ten handel”<sup>70</sup>. Przyjmuje się, iż normy ustalające swobody unijne są nie tylko normami kompetencyjnymi skierowanymi do Unii i państw członkowskich, ale także normami nadającymi prawa podmiotowe jednostkom. To zaś wynika z bezpośredniej stosowalności tych norm. Niezbędnym dla urzeczywistnienia się wspólnego rynku jest zobowiązanie państw członkowskich do „podjęcia wszelkich środków koniecznych dla

<sup>66</sup> Por. A. Cieśliński, *op. cit.*, s. 41–47.

<sup>67</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-9.

<sup>68</sup> *Ibidem*.

<sup>69</sup> *Ibidem*, s. II-10.

<sup>70</sup> *Ibidem*, [za:] P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, *Introduction to the Law of the European Communities*, London–The Hague–Boston, 1998, s. 584.



zagwarantowania stosowania oraz efektywności prawa UE<sup>71</sup>. Obecnie nie ulega wątpliwości, iż normy odnoszące się do swobód unijnych są bezpośrednio stosowalne<sup>72</sup>, co łączy się zasadami bezpośredniego skutku i bezpośredniej stosowalności prawa unijnego, przywołanymi przez Trybunał Sprawiedliwości m.in. w sprawach *Simmenthal*<sup>73</sup> i *Van Geld & Loos*<sup>74</sup>. Zasada bezpośredniego skutku prawa unijnego łączy się z zasadą efektywności prawa unijnego. Dla ziszczenia się wspólnego rynku niezbędne jest zapewnienie efektywności normom prawnym, które przyczyniają się do realizacji tego celu (swobodom rynku wewnętrznego) poprzez zapewnienie adresatom norm uprawnienia do powoływania się na unijny akt prawny<sup>75</sup>. Dla zapewnienia efektywności normy odnoszące się do swobód europejskich winny być bezpośrednio stosowalne, tak by nie pozostały jedynie normami programowymi. Jednocześnie zapewnienie efektywności zależy od relacji prawa krajowego do prawa unijnego. Celem zapewnienia realizacji rynku wewnętrznego (jak i innych zadań i celów UE) jest przyjęcie zasady prymatu prawa unijnego nad krajowymi porządkami krajowymi, wielokrotnie przywoływanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości w kontekście swobód<sup>76</sup>.

### 3.2. Ogólny zakres podmiotowy i przedmiotowy swobód

W oparciu o odnoszące się do swobód unijnych zasady pierwszeństwa prawa unijnego, jego efektywności i bezpośredniej stosowalności można określić zakres podmiotowy samych swobód. Obejmuje on organy Unii (zapewniające realizację i utworzenie się rynku wewnętrznego), organy państw członkowskich (do których adresowane są zakazy dyskryminacji i wyjątki je uzasadniające) oraz jednostki prywatne, którym dano możliwość powoływania się na swobody unijne, co stanowi przejaw zaistnienia wewnętrznego, wspólnego rynku, na którym obowiązują i mogą być skutecznie egzekwowane przywołane wolności<sup>77</sup>. Należy jednak zaznaczyć, iż swobody odnoszą się jedynie do obywateli państw członkowskich UE, będących zarazem obywatelami Unii, przy czym pogląd ten poddawany jest mniejszej lub większej krytyce w odniesieniu już do

<sup>71</sup> J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej po Traktacie z Lizbony*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 343.

<sup>72</sup> L. Daniele, *op. cit.*, s. 27.

<sup>73</sup> *Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*, C-106/77 z dnia 9.03.1978, ECR 1978, s. 00629.

<sup>74</sup> *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen*, C-26/62 z dnia 5.02.1963, Zb. Orz. 1963, s. 1.

<sup>75</sup> Por. A. Cieśliński, *op. cit.*, s. 41.

<sup>76</sup> Por. *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen*, C-26/62 z dnia 5.02.1963, Zb. Orz. 1963, s. 1; por. *Yvonne Van Duyn v. Home Office*, C-41/74 z dnia 4.12.1974, ECR 1974, s. 01337; por. *Reyners v. Belgia*, 2/72 z dnia 21.06.1974, Zb. Orz. 1974, s. 631.

<sup>77</sup> Por. J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-15–18.

konkretnych swobód<sup>78</sup>. Niemniej, należy mieć na uwadze, iż głównym adresatem norm swobód unijnych pozostają państwa członkowskie<sup>79</sup>.

Niezwykle ważne jest odpowiednie określenie zakresu podmiotowego, a także zakresu przedmiotowego swobód. Pozwala to bowiem na wyznaczenie ich zakresu ochrony prawnej i ich rozgraniczenie<sup>80</sup>. Zakres przedmiotowy wyznaczają natomiast dwa elementy: transgraniczność oraz gospodarczy charakter. Transgraniczność „wyraża się najogólniej w tym, że ochroną traktatową objęte są tylko te wewnątrzspółnotowe działania (czynności) lub przedmioty (towary), które przekraczają granice państwa członkowskiego albo – od strony negatywnej – ochroną tą nie są objęte te czynności, które we wszystkich swoich aspektach ograniczają się do terytorium jednego państwa członkowskiego”<sup>81</sup>. Ochroną traktatową nie będą objęte więc relacje danego państwa członkowskiego i jego własnego obywatela, gdyż zabraknie w nich elementu transgraniczności. Z faktem tym wiąże się problem tzw. odwrotnej dyskryminacji, w którym dane państwo przewiduje dla swoich własnych obywateli bardziej rygorystyczne warunki niż te, z których mogą na jego terytorium skorzystać obywatele innych państw UE w oparciu o swobody rynku wewnętrznego<sup>82</sup>. Dotychczas Trybunał konsekwentnie „wykluczał poszerzanie zakresu obowiązywania swobód na sytuacje czysto krajowe niewykazujące żadnych związków z prawem wspólnotowym”<sup>83</sup>. Gospodarczy charakter swobód jest zaś rozumiany szeroko – przykładowo aktywność sportowa została uznana w wyroku *Walrave v. Union Cycliste Internationale* za działalność gospodarczą<sup>84</sup>. Gospodarczy charakter przejawia się w przedmiocie ich ochrony, jakim jest szeroko pojmowana działalność gospodarcza: podejmowanie pracy, wykonywanie zawodu, handel, świadczenie usług, przepływy kapitałowe na cele inwestycyjne, prowadzenie przedsiębiorstwa itp. W tym kontekście warto zauważyć, że swobody odnoszą się do podstawowych czynników produkcji i prowadzenia działalności gospodarczej, zaś ich celem jest m.in. „zapewnienie optymalnej alokacji zasobów wewnątrz UE”<sup>85</sup>. Ich gospodarczy charakter uwidacznia się również w procesie wykładni przez pryzmat ich celu.

<sup>78</sup> *Ibidem*.

<sup>79</sup> *Ibidem*, s. II-16.

<sup>80</sup> *Ibidem*, s. II-11.

<sup>81</sup> *Ibidem*, s. II-12.

<sup>82</sup> Por. A. Cieśliński, *op. cit.*, s. 52.

<sup>83</sup> *Ibidem*.

<sup>84</sup> *Walrave v. Union Cycliste Internationale*, C-36/74 z dnia 12.12.1974, ECR 1974, s. 1405; por. *Union Royale Belge des Sociétés de Football Association and Others v. Bosman and Others*, C-415/93 z dnia 15.12.1995, ECR 1995, s. I-4921, § 73 (konstytuujące tzw. „prawo Bosmana” w piłce nożnej).

<sup>85</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 175.

### 3.3. Treść swobód traktatowych; zakaz ograniczeń a zakaz dyskryminacji

Treścią swobód unijnych w szerokim ujęciu jest zakaz stosowania środków krajowych, „które są dyskryminujące lub stanowią niedozwolone ograniczenia swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału. [...] W doktrynie podkreśla się, że pojęcie «środek» jest neutralne, ponieważ nie wiąże się z nim określona forma prawna”<sup>86</sup>. Termin „środek” jest rozumiany możliwie szeroko, co łączy się z potrzebą zapewnienia efektywności swobód dla spełnienia ich celu. Środkiem dyskryminującym lub ograniczającym mogą być więc nie tylko akty prawne, ale i określona praktyka; zarówno działanie, jak i zaniechanie<sup>87</sup>. Krąg podmiotów, które mogą używać takiego środka, również zarysowany jest możliwie szeroko, tak by zapewnić swobodom skuteczność – środki dyskryminujące mogą stosować zarówno władze ustawodawcze, sądownicze i wykonawcze państw członkowskich, jak też podmioty niepaństwowe (w ograniczonym zakresie)<sup>88</sup>. Przyjmuje się, że waga naruszenia swobody traktatowej jest irrelevantna – inaczej niż w unijnym prawie ochrony konkurencji stopień dopuszczenia się dyskryminacji lub niedozwolonego ograniczenia swobody nie ma znaczenia dla zakwalifikowania danego środka jako zakazanego na podstawie Traktatów – taki środek „nie może być stosowany nawet wtedy, gdy faktyczne skutki tego naruszenia są minimalne”, co TS kilkakrotnie potwierdził w swoich orzeczeniach, m.in. w sprawie *Yves Rocher*<sup>89</sup>. Nie ma więc zastosowania znana właśnie z prawa ochrony konkurencji zasada *de minimis*, a swobody traktatowe w tym kontekście mają wymiar absolutny<sup>90</sup>.

Jak wskazuje A. Wróbel, doktryna posługuje trzema teoriami dla wyjaśnienia istoty treści swobód unijnych: 1) teorią podwójnego standardu, 2) teorią dostępu do rynku oraz 3) teorią dyskryminacji<sup>91</sup>. Pierwsza z nich, nawiązując do orzeczenia *Cassis de Dijon*<sup>92</sup>, akcentuje potrzebę „nie tylko urzeczywistnienia zakazu dyskryminacji, lecz także [...] stosowania jednego systemu przepisów do sytuacji objętych przepisami o swobodach przemieszczania się”, tak by żadne dodatkowe (podwójne) ciężary nie były nakładane na podmiot korzystający z danej swobody<sup>93</sup>. Druga teoria – dostępu do rynku – „opiera się na założeniu, że rynek wewnętrzny wymaga nie tylko usuwania przeszkód dyskryminujących [...], lecz także eliminowania przepisów ograniczających zdolność (możliwość)

<sup>86</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-19.

<sup>87</sup> Por. *Commission of the European Communities v. French Republic*, C-265/95 z dnia 9.12.1997, ECR 1997, s. 06959.

<sup>88</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-19.

<sup>89</sup> *Ibidem*. Por. *Schutzverband gegen Unwesen in der Wirtschaft e.V. v. Yves Rocher GmbH*, C-126/91 z dnia 18.05.1993, ECR 1993, s. I-02361.

<sup>90</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-19.

<sup>91</sup> *Ibidem*, s. II-20.

<sup>92</sup> *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, C-120/78 z dnia 20.02.1979, ECR 1979, s. 00649; powszechnie znane jako sprawa *Cassis de Dijon*.

<sup>93</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-19.

podmiotów gospodarczych dostępu do wspólnego rynku”, co oczywiście obejmuje również zdolność podejmowania aktywności gospodarczej na nim<sup>94</sup>. Szeroko rozumiana, przewiduje zakaz stosowania ograniczeń w dostępie do rynku innego państwa członkowskiego. Wydaje się, że najbardziej rozpowszechnioną i najczęściej przyjmowaną jest trzecia teoria – dyskryminacji. Zgodnie z tą teorią dyskryminacja w oparciu o przynależność państwową danego podmiotu jest w Unii zakazana. Chodzi o wszelką dyskryminację, a więc o dyskryminację bezpośrednią, pośrednią, jak również wszelkie jej ukryte formy<sup>95</sup>. Takie szerokie rozumienie tego pojęcia prezentuje nie tylko doktryna prawa unijnego, ale i TS, m.in. w orzeczeniu w sprawie *Sotgiu*<sup>96</sup>. Trybunał kilkakrotnie definiował samo pojęcie dyskryminacji, stwierdzając m.in., że jest to „niepodobne traktowanie w porównywalnych sytuacjach” czy też „ustalanie niejednakowych wymagań w porównywalnych przypadkach”<sup>97</sup>. Dyskryminacja bezpośrednia opiera się na różnicowaniu sytuacji podmiotów w oparciu o zakazane przez Traktaty kryterium – np. obywatelstwo<sup>98</sup>. Dyskryminacja pośrednia polega zaś na dyskryminowaniu podmiotów z innych państw członkowskich w oparciu o kryterium co prawda niezakazane, ale jednak dające taki sam dyskryminujący efekt<sup>99</sup>. W przywołanym orzeczeniu *Sotgiu* TS stwierdził, że „zakazane są także ukryte formy dyskryminacji w oparciu o inne kryteria różnicujące, które prowadzą do takiego samego skutku jak dyskryminacja jawna w oparciu o kryterium obywatelstwa”<sup>100</sup>.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na to, że dyskryminacja może być intencjonalna lub może być skutkiem środków krajowych, które w swoim zamierzeniu nie miały prowadzić do dyskryminacji. Stąd dzieli się ją na opartą na zamiarze i opartą na skutku. Powszechnie przyjmuje się tę drugą koncepcję – jest ona o wiele szersza, nie wymaga wykazywania intencji dyskryminowania podmiotów zagranicznych przez organy państwa członkowskiego, zapewnia w o wiele większym stopniu efektywność norm prawa unijnego i prowadzi do faktycznego osiągnięcia celu swobód traktatowych – „zaletą koncepcji opartej na skutku, a nie na zamiarze jest to, że poszerza zakres swobód wspólnotowych, a także to, że ETS nie wikła się w polityczny spór co do istnienia lub nieistnienia protekcyjnalizmu państwowego”<sup>101</sup>. Oparcie się na skutku odnosi się

<sup>94</sup> *Ibidem*.

<sup>95</sup> *Ibidem*.

<sup>96</sup> *Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, C-152-73 z dnia 12.02.1974, ECR 1974, s. 00153.

<sup>97</sup> J. Barcik, A. Wentkowska, *op. cit.*, s. 348; por. *Royal Scholten-Honig (Holdings) Limited v. Intervention Board for Agricultural Produce*; *Tunnel Refineries Limited v. Intervention Board for Agricultural Produce*, 103 i 145/77 z dnia 25.01.1978, ECR 1978, s. 02037.

<sup>98</sup> Por. L. Daniele, *op. cit.*, s. 30.

<sup>99</sup> Por. *ibidem*.

<sup>100</sup> *Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, C-152-73 z dnia 12.02.1974, ECR 1974, s. 00153, § 11.

<sup>101</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-22.

również do niedozwolonych ograniczeń – „restrykcyjny charakter środka krajowego jest przesądzony nie przez jego naturę (istotę), lecz przez jego skutki w sferze transgranicznego przemieszczania się [...]”<sup>102</sup>.

Każda z powyższych teorii jest przydatna dla opisu i wyjaśnienia istoty treści swobód traktatowych – wzajemnie się one uzupełniają. Należy zwrócić uwagę, że już z samego brzmienia przepisów Traktatów wynika, czy w ramach danej swobody będzie akcentowany zakaz dyskryminacji (np. swoboda przepływu osób – art. 45 TFUE<sup>103</sup>) czy też zakaz ograniczeń (np. swoboda przedsiębiorczości – art. 49 TFUE<sup>104</sup>). Podkreślenie zakazu dyskryminacji wskazuje, że dana swoboda ma charakter przede wszystkim równościowy, zakazu ograniczeń – charakter wolnościowy; że dana swoboda obejmuje węższe lub szersze spektrum środków krajowych że jest to koncepcja wąska lub szeroka<sup>105</sup>. Dokonując takiego rozróżnienia, należy również zauważyć, że treść poszczególnych swobód traktatowych nie jest taka sama; treściowo swobody mogą różnić się od siebie<sup>106</sup>. Rozpatrując jednak swobody jako całość (tj. na poziomie ogólnym), można przyjąć, że „konstrukcja poszczególnych swobód jest w zasadzie jednolita i opiera się na zakazach ograniczeń [...] dyskryminacji bezpośredniej, dyskryminacji pośredniej, utrudniania dostępu do rynku”<sup>107</sup>. Niezwykle ważną kwestią dla oceny poszczególnych środków krajowych jest relacja pomiędzy zakazem ograniczeń a zakazem dyskryminacji. Możliwe modele tej relacji są następujące: 1) zakaz ograniczeń jako koncepcja szersza wyłącza stosowanie zakazu dyskryminacji (model odwrotny byłby nielogiczny przy przyjęciu założenia, że zakaz ograniczeń jest szerszy), 2) obydwa zakazy są stosowane rozdzielnie, tj. w każdym przypadku określa się tylko jeden z nich, który ma zastosowanie w danej sprawie lub też 3) zakazy są stosowane kumulatywnie i wzajemnie się uzupełniają. Ku ostatniej koncepcji wydaje się skłaniać A. Wróbel, którego pogląd należy podzielić: „zakaz dyskryminacji nie jest prawnie irrelevantny w tym sensie, że zastępuje go zakaz stosowania wszelkich ograniczeń lub odwrotnie. Oba zakazy są prawnie doniosłe i wzajemnie się uzupełniają”<sup>108</sup>. Takie ujęcie relacji pomiędzy obydwooma zakazami pozwala na jak najszersze zastosowanie swobód traktatowych, zapewnia ich jak najszerszą efektywność i oddziaływanie na ustawodawstwa państw członkowskich.

Analizując charakter prawny swobód, należy podkreślić ich związek z generalną zasadą niedyskryminacji zawartą w art. 18 TFUE: „W zakresie zastosowania Traktatów

<sup>102</sup> *Ibidem*.

<sup>103</sup> Art. 45 ust. 2 TFUE: „Swoboda ta obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji [...]”.

<sup>104</sup> Art. 49 TFUE: „Ograniczenia swobody przedsiębiorczości [...] są zakazane”.

<sup>105</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-21.

<sup>106</sup> *Ibidem*.

<sup>107</sup> A. Kuś (red.), *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010, s. 331–332.

<sup>108</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-30.

i bez uszczerbku dla postanowień szczególnych, które one przewidują, zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową”. Stanowi ona podstawę dla wszystkich swobód unijnych oraz „wyznacza normatywny i aksjologiczny fundament funkcjonowania rynku wewnętrznego UE. [...] uczestnicy zintegrowanego, jednolitego rynku unijnego, powinni być w każdym państwie członkowskim traktowani co do zasady w sposób narodowy, czyli tak jak obywatele tego państwa”<sup>109</sup>. Niezwykle ważną cechą zasady niedyskryminacji jest to, iż ma ona „zastosowanie w zakresie «całego Traktatu», co jest interpretowane szeroko, tj. odnosi się do całego prawa unijnego”<sup>110</sup>. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada ustanowiona w art. 18 TFUE jest (podobnie jak swobody rynku wewnętrznego) stosowana bezpośrednio i jako taka stanowi prawo podmiotowe<sup>111</sup>. TS w swoim orzecznictwie prezentuje pogląd, że generalna zasada niedyskryminacji stanowi swego rodzaju *lex generalis* w odniesieniu do swobód europejskich, będących jej konkretyzacją i *lex specialis* w stosunku do niej: „każda regulacja niezgodna ze swobodami traktatowymi zdaniem Trybunału jest także niezgodna z ogólnym zakazem dyskryminacji, a każda regulacja zgodna ze swobodami traktatowymi jest także zgodna z art. 18 TFUE”<sup>112</sup>. Zasada ta znajdzie więc zastosowanie jedynie wówczas, kiedy przepisy Traktatów nie zawierają zakazu dyskryminacji w stopniu bardziej szczegółowym<sup>113</sup>. Zdaniem P. Selery rozważania nad relacją zasady niedyskryminacji do swobód unijnych w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw mają jednak wymiar jedynie teoretyczny, a nie praktyczny<sup>114</sup>. Zauważa on bowiem, iż „w tym zakresie Trybunał posługuje się jedynie swobodami traktatowymi, a nie ogólnym zakazem dyskryminacji” oraz że „znalezienie dyskryminacji rezydentów UE w sensie ekonomicznym, która znajduje się w obrębie regulacji art. 18 TFUE i która nie jest jednocześnie regulowana swobodami traktatowymi, będzie niezwykle trudne”<sup>115</sup>.

Rozmiary tej pracy oraz jej cel i charakter nie pozwalają przyjrzeć się bliżej poszczególnym swobodom. Warto jednakże zauważyć za autorami dokumentu *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, że w kontekście ich wpływu na prawo podatków bezpośrednich odnoszących się do zysków przedsiębiorstw, największe i podstawowe znaczenie będą miały trzy z nich:

<sup>109</sup> A. Zawidzka-Łojek, R. Grzeszczak (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej*, Instytut Wydawniczy EuroPrawo, Warszawa 2012, s. XX.

<sup>110</sup> *Ibidem*, s. XXI.

<sup>111</sup> *Ibidem*; por. *Horst Otto Bickel and Ulrich Franz*, C-274/96 z dnia 24.11.1998, Zb. Orz. 1998, s. 7637; por. *Phil Collins and Patricia Im- Und Export v. Intrat and EMI Electrola*, C-92/92 z dnia 20.10.1993, Zb. Orz. 1993, s. 5145.

<sup>112</sup> Por. *Corsica Ferries Italia Srl v. Corpo dei Piloti del Porto di Genova*, C-18/93 z dnia 17.04.1994, ECR 1994, s. I-01783; P. Selera, *op. cit.*, s. 183.

<sup>113</sup> A. Zawidzka-Łojek, R. Grzeszczak (red.), *op. cit.*, s. XXI; por. P. Selera, *op. cit.*, s. 183.

<sup>114</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 184.

<sup>115</sup> *Ibidem*.

swoboda świadczenia usług, swoboda przepływu kapitału oraz swoboda przedsiębiorczości<sup>116</sup>. Właśnie ich treść warto dla dalszych rozważań (choćby pobieżnie) przywołać<sup>117</sup>. Pierwsza „zakłada zniesienie wszelkiej, opartej na pochodzeniu, dyskryminacji usługobiorcy z innego państwa członkowskiego lub usługodawcy prowadzącego działalność w innym państwie członkowskim, a także zniesienia wszelkich ograniczeń wynikających z prawa krajowego [...], jeżeli ograniczenia te mogą uniemożliwić, utrudnić lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy pochodzącego z innego państwa członkowskiego, w którym legalnie świadczy on takie usługi”<sup>118</sup>. Swoboda przepływu kapitału „zakazuje wszelkich ograniczeń przepływu kapitału i płatności pomiędzy państwami członkowskim oraz pomiędzy nimi a innymi państwami, co oznacza swobodny transfer zysków z kraju do kraju oraz prawo inwestowania i nabywania aktywów rzeczowych i finansowych za granicą bez żadnych przeszkód”<sup>119</sup>. Trzecia zaś „obejmuje prawo do podjęcia i wykonywania działalności na zasadach samozatrudnienia, jak również do zakładania i prowadzenia przedsiębiorstw. [...] gwarantuje swobodny przepływ przedsiębiorców, [...] równouprawnienie spółek, zarejestrowanych na terytorium UE”<sup>120</sup>.

Podsumowując, swobody unijne służą realizacji podstawowego celu UE, jakim jest stworzenie rynku wewnętrznego. Wymogiem dla jego zaistnienia jest zapewnienie swobodnej cyrkulacji określonych dóbr, tj. kapitału, ludzi, towarów, usług oraz swoboda podejmowania działalności gospodarczej. Swobody stanowią fundament prawa unijnego o wielkim wpływie i znaczeniu. Normom konstytuującym swobody europejskie zapewniono bezpośrednią stosowalność, co w połączeniu z prymatem prawa unijnego nad krajowym zapewnia efektywność prawa UE. Tym samym pozwala na powstanie rynku wewnętrznego. Zakres podmiotowy swobód obejmuje tak samą UE, jak i jej obywateli, ale przede wszystkim państwa członkowskie. Zakres przedmiotowy jest zaś wyznaczony przez wymóg elementu transgraniczności i gospodarczy charakter danej działalności. Treścią swobód jest zaś zakaz stosowania środków dyskryminacyjnych i ograniczających, a więc w zależności od poszczególnych swobód mówimy albo o zakazie dyskryminacji (węższa koncepcja), albo też o zakazie ograniczeń (koncepcja szersza). Obydwa zakazy uzupełniają się, co zapewnia jak najszersze zastosowanie i efektywność swobód traktatowych, a tym samym dużą ingerencję prawa unijnego w krajowe normy prawne, które muszą być zgodne z prawem unijnym, a więc i również z normami stanowiącymi

<sup>116</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 22; por. P. Selera, *op. cit.*, s. 178.

<sup>117</sup> Zob. E. Natale, A. Verrilli, *Compendio di diritto dell'Unione europea (diritto comunitario)*, Maggioli Editore, 2011, s. 285–323.

<sup>118</sup> A. Kuś (red.), *op. cit.*, s. 358.

<sup>119</sup> J. Barcik, A. Wentkowska, *op. cit.*, s. 372.

<sup>120</sup> *Ibidem*, s. 356.

pięć swobód traktatowych: swobodę przedsiębiorczości, przepływu kapitału, osób, usług i towarów.

Suwerenność podatkowa państw członkowskich w odniesieniu do podatków bezpośrednich oraz teoretyczny brak jakiegokolwiek kompetencji UE w tym zakresie pozwalałyby przyjąć, iż pomiędzy swobodami unijnymi a krajowym prawem podatków bezpośrednich nie zachodzi żadna relacja, tzn. zakresy przedmiotowe tych grup norm są różne i nie posiadają elementów wspólnych. Brak tej relacji jest jednak pozorny, co uwiadcza się w procesie stosowania prawa, przede wszystkim na poziomie orzecznictwa TS. Na poziomie stosowania prawa relacja pomiędzy swobodami unijnymi, a prawem podatków bezpośrednich państw członkowskich niewątpliwie istnieje i ma ogromne znaczenie dla funkcjonowania obydwu grup norm prawnych, ale także dla Unii (wpływ tej relacji na powstanie i funkcjonowanie wspólnego rynku) oraz państw członkowskich, które doświadczają ingerencji podmiotów unijnych w sferze będącej dotychczas „bastionem” ich suwerenności państwowej<sup>121</sup>. Stosowanie swobód europejskich związane jest z m.in. z zagadnieniami ich interpretacji i wykładni, zależności pomiędzy poszczególnymi swobodami, relacji pomiędzy zakazem dyskryminacji a zakazem ograniczeń oraz harmonizacyjnym wpływem swobód na prawa krajowe państw członkowskich. Te właśnie zagadnienia stosowania swobód europejskich są przedmiotem dalszej części pracy.

## **4. Harmonizacja negatywna prawa podatkowego w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw**

### **4.1. Relacja prawa unijnego do krajowego prawa podatków bezpośrednich**

Relacja pomiędzy krajowym prawem podatków bezpośrednich a prawem unijnym jedynie na pozór wydaje się prosta. Teoretycznie państwa członkowskie zachowują pełną suwerenność podatkową w tej kwestii. Jest to pozorny stan rzeczy. W rzeczywistości relacja pomiędzy obydwoma grupami norm jest o wiele bardziej złożona, a sprowadza się do wpływu norm prawa unijnego (przede wszystkim swobód traktatowych) na krajowe prawo podatków bezpośrednich. Wpływ ten przejawia się zaś w dostosowaniu norm prawa krajowego w taki sposób, by były zgodne z normami prawa unijnego w takim znaczeniu, jakie przyjmie w swojej działalności orzeczniczej Trybunał Sprawiedliwości. Tym samym osiąga się efekt harmonizacyjny podobny temu, jaki przynosi harmonizacja pozytywna. Ten proces (pomimo istotnych różnic co do jego istoty) właśnie ze względu na ten sam cel i podobny efekt określa się mianem harmonizacji negatywnej.

---

<sup>121</sup> Por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 1–3.



Punktem wyjścia dla omówienia wpływu prawa unijnego na porządki prawne państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich jest przyjęcie, że relacja ta w ogóle zachodzi. Kolejnym założeniem wstępnym jest to, że prawo unijne wywiera wpływ na prawo krajowe, a nie odwrotnie. Z oczywistych względów jest to daleko idące uproszczenie tej relacji, jednak wystarczające dla prawidłowego opisu omawianego zjawiska harmonizacji negatywnej. Przy tak poczynionych założeniach należy zauważyć, iż ze względu na brak kompetencji UE w dziedzinie podatków bezpośrednich wpływ ten formalnie nie istnieje albo należy uznać, iż normy unijne nie wiążą w tym zakresie państw członkowskich w sposób bezpośredni. Innymi słowy, z formalnego punktu widzenia nie ma w prawie unijnym norm stanowiących kryterium zgodności prawa podatków bezpośrednich poszczególnych państw Unii z prawem samej UE albo też normy te istnieją, lecz należy poszukiwać ich poza unijnym prawem podatkowym, gdyż te nie odnoszą się *expressis verbis* do większości zagadnień związanych z podatkami bezpośrednimi. Podążając drugim nurtem analizy, jako normy potencjalnie mogące stanowić takie kryterium zgodności należy wskazać swobody traktatowe. Ich celem jest zapewnienie istnienia wspólnego rynku poprzez m.in. usuwanie barier fiskalnych na nim istniejących. Jeżeli ich cel ma być osiągnięty, muszą funkcjonować prawidłowo. Żeby zaś mogły funkcjonować prawidłowo, same nie mogą ulegać ograniczeniu, a nawet jeśli – w jak najmniejszym stopniu, uzasadnionym innymi, ważniejszymi (z subiektywnego punktu widzenia UE) od wewnętrznego rynku wartościami. Dlatego też inne normy prawne, uznające instytucje uznane z punktu widzenia Unii za mniej wartościowe od wewnętrznego rynku (lub też takie, które nie podlegają ocenie i wartościowaniu, a więc nie da się określić lub po prostu nie określa się, czy są bardziej wartościowe od wewnętrznego rynku, co ustanawiałoby ich prymat na swobodami), jeśli są sprzeczne ze swobodami traktatowymi, winny w przypadku zaistnienia tej kolizji ustąpić przed normami konstytuującymi swobody. Tym samym swobody rynku wewnętrznego stają się kryterium zgodności norm krajowych z prawem unijnym, gdyż norma niezgodna z nimi jest zarazem niezgodna z dorobkiem prawnym UE. Dotyczy to także prawa podatków bezpośrednich w takim zakresie, iż można uznać, że nie wartościuje się go z punktu widzenia UE – nie podlega ono ocenie jako sfera leżąca teoretycznie poza kompetencjami Unii, a więc jej teoretycznie obca. Tym samym nie zachodzi sytuacja prymatu wartości prawa podatków bezpośrednich (tj. kreacji dochodów budżetowych, finansowania państwa, bycia narzędziem wyrównywania nierówności społecznych etc.) nad wewnętrznym unijnym rynkiem, a tym samym (ponownie z punktu widzenia UE) normy prawa podatków bezpośrednich w sytuacji kolizji ze swobodami traktatowymi muszą się do nich dostosować. Podsumowując powyższy wywód, należy stwierdzić, iż swobody unijne mogą stanowić kryterium zgodności prawa podatków bezpośrednich państwa

członkowskiego z nimi samymi (a tym samym – z prawem unijnym) ze względu na prymat rynku wewnętrznego jako wartości i celu UE.

Należy zauważyć, że swobody nie zostały jednak pomyślane jako instytucje mające zmierzać do usuwania niezgodności prawa podatkowego poszczególnych państw z prawem unijnym<sup>122</sup>. Ich celem jest usuwanie barier rynku wewnętrznego. Dlatego też mogą być odnoszone do podatków bezpośrednich o tyle tylko, o ile odpowiednie regulacje państw członkowskich z tego zakresu stanowią barierę dla jednolitego rynku unijnego. Oceny, czy dany środek, regulacja lub instytucja jest taką barierą, dokonuje się przede wszystkim w procesie stosowania prawa, a zwłaszcza w procesie stosowania prawa przez Trybunał Sprawiedliwości. TS poprzez swoją działalność orzeczniczą potwierdza bowiem zgodność norm krajowych z porządkiem prawnym UE lub też stwierdza – w tym kontekście – niezgodność norm prawa podatkowego odnoszącego się do podatków bezpośrednich (w tym od zysków przedsiębiorstw) ze swobodami unijnymi. Należy jednak zwrócić uwagę, że podejście Trybunału do oceniania tychże norm poprzez pryzmat swobód ewoluowało na przestrzeni lat. Pomimo istnienia norm unijnego prawa podatkowego odnoszącego się do podatków bezpośrednich to właśnie orzecznictwo związane ze stosowaniem swobód traktatowych stanowi przytłaczającą większość spraw związanych z podatkami bezpośrednimi, które stały się przedmiotem rozważań Trybunału<sup>123</sup>.

W początkowym okresie istnienia Wspólnot właściwie nie istniało orzecznictwo TS (dawniej: Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – ETS) dotyczące opodatkowania bezpośredniego. Wiązało się to z zachowaniem suwerenności w kwestii tych podatków przez państwa członkowskie<sup>124</sup>. Jednakże posługiwano się swobodami traktatowymi dla usuwania innego typu barier dla powstania rynku wewnętrznego. Jak zauważa P. Selera, „pierwsze orzeczenia Trybunału oddziałujące na opodatkowanie bezpośrednie pochodzą z lat 80., jednak dopiero wraz z ustanowieniem Rynku Wewnętrznego ETS intensywniej zaczął posługiwać się swobodami traktatowymi w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym”<sup>125</sup>. Wskazuje się na wyrok w sprawie *Avoir fiscal* jako na pierwsze istotne orzeczenie w tym względzie, „konstytuujące zasadę neutralności w wyborze formy prawnej działalności”<sup>126</sup>. Zdecydowanie za najważniejsze orzeczenie względem wpływu prawa unijnego na krajowe

---

<sup>122</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 176.

<sup>123</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 22.

<sup>124</sup> *Ibidem*.

<sup>125</sup> *Ibidem*.

<sup>126</sup> *Commission of the European Communities v. French Republic*, C-270/83 z dnia 28.01.1986, ECR 1986, s. 00273; por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 60.

prawa podatków bezpośrednich uznaje się wyrok w sprawie *Schumacker*<sup>127</sup>. Zawarte w nim zdanie, wielokrotnie później przytaczane, dobitnie pokazuje podejście Trybunału do kwestii koherentności krajowych praw podatków bezpośrednich do swobód unijnych: „Pomimo tego, że opodatkowanie bezpośrednie leży w gestii państw członkowskich, muszą one jednak wykonywać swoją władzę związaną z podatkami bezpośrednimi zgodnie z prawem wspólnotowym”<sup>128</sup>. Ta deklaracja dotycząca tego, że normy prawa podatków bezpośrednich podlegają kontroli zgodności z prawem unijnym, wydatnie przyczyniła się do rozwoju linii orzeczeń, poddających kontroli TS sferę dotychczas zarezerwowaną dla państw członkowskich. Ta ingerencja w suwerenność podatkową państw UE, zapoczątkowana przez wyrok w sprawie *Avoir fiscal*, z biegiem lat ewoluowała. Z początku „dostrzegano zwłaszcza mocny związek zasady zakazu dyskryminacji ze swobodą przedsiębiorczości”, co jest zauważalne zwłaszcza w wyroku w sprawie *Schumacker*, „gdzie Trybunał stwierdził, że rezydent i nierezydent nie znajdują się – co do zasady – w podobnej sytuacji prawnej i faktycznej, dlatego też ich zróżnicowane traktowanie nie może być uznane per se za dyskryminujące”<sup>129</sup>. Opierając się z początku na zakazie dyskryminacji, Trybunał z czasem zaczął szerzej stosować zakaz ograniczeń i usuwania barier uniemożliwiających zaistnienie wewnętrznego rynku, wynikających z ograniczającego działalność gospodarczą opodatkowania przedsiębiorstw – „Trybunał w sprawach podatkowych stoi na straży neutralności podejmowania działalności gospodarczej za granicą, uznając za niezgodne z prawem UE wszelkie ograniczenia występujące w kraju pochodzenia (rezydencji) utrudniające rezydentom podejmowanie i prowadzenie działalności zagranicznej [...]”<sup>130</sup>. W doktrynie zauważa się, że obecnie koncepcje obydwu zakazów uzupełniają się i wpływają na sposób, w jaki TS dokonuje wykładni swobód traktatowych w kwestiach dotyczących podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw<sup>131</sup>. Kwestiami tymi są zaś przede wszystkim 1) wpływ opodatkowania na realizację swobód przedsiębiorczości i przepływu usług, 2) opodatkowanie działań restrukturyzacyjnych i konsolidacyjnych przedsiębiorstw, 3) opodatkowanie zysków przedsiębiorstw powiązanych, 4) zasady rozliczania strat podmiotów powiązanych, 5) opodatkowanie dywidend i odsetek oraz 6) swoboda przepływu kapitału w związku z opodatkowaniem wspólników i akcjonariuszy<sup>132</sup>. Odniesić należy się również do sposobu wykładni prawa w sprawach

<sup>127</sup> *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, C-279/93 z dnia 14.02.1995, ECR 1995, s. I-00225, § 21; Por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 60.

<sup>128</sup> *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, C-279/93 z dnia 14.02.1995, ECR 1995, s. I-00225, § 21.

<sup>129</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 179.

<sup>130</sup> *Ibidem*, s. 181. Zob. *Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) v. Belgische Staat*, C-141/99 z dnia 14.12.2000, ECR 2000, s. I-01619.

<sup>131</sup> *Ibidem*.

<sup>132</sup> Por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 56.

podatkowych – Trybunał „swobodom unijnym nadaje jak najszerze znaczenie, a wyjątki od tych zasad interpretuje ściśle”<sup>133</sup>, dokonując wykładni przede wszystkim funkcjonalnej, celowościowej, nastawionej na usunięcie barier i ograniczeń dla swobód, a więc i dla wspólnego rynku. Jednakże zauważa się, że w ostatnich latach „Trybunał, kontynuując uznawanie różnic w opodatkowaniu działalności transgranicznej i krajowej za naruszenie prawa UE, zaczął w sposób bardziej wyważony analizować kwestię usprawiedliwiania tych różnic”<sup>134</sup>.

Zmianie podejścia Trybunału do oceny krajowych norm prawa podatków bezpośrednich poprzez pryzmat swobód towarzyszyło pojawienie się i intensyfikacja zjawiska określanego jako „harmonizacja negatywna” prawa podatkowego. Termin ten jest wytworem doktryny, dość powszechnie używanym, jednak rzadko lub jedynie w sposób lakoniczny definiowanym<sup>135</sup>. Używa się również określenia „harmonizacja sądowa” na podkreślenie związku tego procesu z działalnością organów sądowych, a w kontekście unijnym – z działalnością orzeczniczą Trybunału<sup>136</sup>. S. Weatherill krótko stwierdza, że za proces harmonizacji negatywnej można uznać „eliminację obstrukcyjnych dla wewnętrznego rynku praw krajowych” w tym sensie, że „integracja rozwija się poprzez tłumienie (likwidowanie) preferencji (różnic) narodowych”<sup>137</sup>. Istotą tego procesu można zdefiniować jako działanie poprzez usuwanie niezgodnych ze swobodami unijnymi norm prawa krajowego, które stanowią bariery dla rynku wewnętrznego. Jest to harmonizacja negatywna w tym sensie, że – w przeciwieństwie do harmonizacji pozytywnej – nie dochodzi do skutku poprzez działania pozytywne, tj. dotyczące kreacji pewnych zasad, reguł i norm, ale poprzez działania polegające na negacji zasad, norm i reguł już istniejących w porządkach prawnych państw członkowskich, a będących w sprzeczności z prawem UE. Usuwanie je, doprowadza się do stanu większej spójności praw krajowych z prawem unijnym, a tym samym do większego ich zharmonizowania z nim. To co łączy harmonizację negatywną i pozytywną to cel oraz efekt tych działań. Należy w tym kontekście poczynić dwa spostrzeżenia. Po pierwsze, o ile celem organów Unii stanowiących wiążące normy prawne w postaci dyrektyw jest, w pierwszej kolejności, stanowienie tych norm, a tym samym ich harmonizacja, o tyle podstawowym celem Trybunału jako władzy sądowniczej pozostaje rozstrzygnięcie sporu prawnego, jaki zaistniał. Celem niejako ubocznym jest wynikająca z tego harmonizacja prawa. Po drugie zaś, efekt harmonizacji pozytywnej jest 1) jasny do określenia, 2) kompleksowy w tym sensie, że

<sup>133</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 178.

<sup>134</sup> *Ibidem*, [za:] A. Zalasieński, *Nowy status „zasady długości ramienia” w orzecznictwie ETS*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8, s. 14.

<sup>135</sup> Por. T. Tridimas, P. Nebbia, *European Union Law for the Twenty-first Century: Rethinking the New Legal Order. Internal Market and Free Movement Community Policies*, Hart Publishing 2004, s. 12

<sup>136</sup> *Ibidem*.

<sup>137</sup> *Ibidem*.

dyrektywa zasadniczo reguluje dane zagadnienie całościowo oraz 3) o szerokim zasięgu obejmującym (najczęściej) wszystkie państwa UE. *A contrario*, efekt harmonizacji negatywnej jest 1) trudniejszy do określenia (w jej wyniku wiadomo, że jakaś konkretna norma jest niezgodna z prawem unijnym – nie określa się jednak dokładnie, jaką winna być norma ją zastępująca; państwo członkowskie nie otrzymuje „gotowego” rozwiązania, ale jedynie wskazanie co do tego, jakiego kształtu norma przewidująca dany środek nie powinna przybrać), 2) niekompleksowy w tym sensie, że przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału jest zasadniczo jedna norma (środek) wyrwana z kontekstu instytucji, jaką tworzy z innymi normami, oraz 3) o bardzo ograniczonym zasięgu, bo mającym bezpośrednie zastosowanie jedynie wobec stron postępowania, w których sprawie zostało wydane orzeczenie. Co do zasięgu tego efektu harmonizacyjnego w ramach integracji negatywnej należy zauważyć, że jest on w praktyce szerszy, co wiąże się z zagadnieniem wpływu orzecznictwa Trybunału na krajowe porządki prawne. Problem ten wymaga szerszego omówienia.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest zbiorczym określeniem obejmującym trzy podmioty: Trybunał Sprawiedliwości, Sąd oraz sądy wyspecjalizowane<sup>138</sup>. Najważniejszym organem sądowym jest zdecydowanie Trybunał Sprawiedliwości, do którego kompetencji należy wydawanie orzeczeń prejudycjalnych oraz orzeczeń w sprawach obejmujących niewykonywanie zobowiązań traktatowych przez państwa członkowskie<sup>139</sup>. Dominująca większość orzeczeń Trybunału odnosząca się do zagadnienia podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw została wydana w jednym z tych trybów. Dlatego też mówiąc o działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w tej kwestii, należy mieć na myśli sam Trybunał Sprawiedliwości. Pierwszym i podstawowym zadaniem Trybunału jest (zgodnie z art. 19 § 1 TUE) „zapewnienie poszanowania prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów”. Został on pomyślany jako organ sądowy zapewniający jednolitą interpretację, implementację i stosowanie prawa unijnego<sup>140</sup>. Zakres kompetencji Trybunału z formalnego punktu widzenia jest ograniczony jedynie do spraw powierzonych mu na podstawie Traktatów<sup>141</sup>. Trybunał „nie może podejmować inicjatywy, dokonuje wykładni określonej normy prawa UE jedynie w kontekście sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia, nie ustanawiając tym samym zasad «unijnego prawa podatkowego»”. Jak zauważono wcześniej, krąg adresatów orzeczeń Trybunału jest ograniczony, co wynika z samej natury orzeczenia sądowego; jest on różny w zależności od rodzaju postępowania, w którym dane orzeczenie zostało wydane. W tym kontekście należy wskazać, że z formalnego punktu widzenia

<sup>138</sup> Art. 19 ust. 1 TUE.

<sup>139</sup> A. Kuś (red.), *op. cit.*, s. 145–146.

<sup>140</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 238.

<sup>141</sup> Zob. art. 255–281 TFUE.

orzeczeniem Trybunału wydanym w trybie art. 267 TFUE (tj. pytania prejudycjalnego, mającego decydujące znaczenie dla zapewnienia efektywności prawa unijnego oraz jego jednolitej interpretacji i stosowania)<sup>142</sup> związany jest jedynie sąd krajowy, który je zadał<sup>143</sup>. W pozostałych sprawach orzeczenia są (co do zasady) wiążące dla samych stron postępowania, co odnosi się m.in. do wyroków wydanych w trybie art. 258 i 259 TFUE<sup>144</sup>. Formalnie orzeczenia Trybunału są więc wiążące jedynie dla określonego, wąskiego kręgu adresatów.

Jak pokazuje jednak praktyka, ich wpływ jest o wiele donioślejszy i szerszy, niż wskazywałyby na to zakres podmiotów formalnie nimi związanych. Przede wszystkim orzeczenia wyznaczają linie orzecznicze i ugruntowują określone kierunki wykładni prawa unijnego<sup>145</sup>. Innym przykładem wpływu orzecznictwa Trybunału na krajowe porządki prawne jest rodzima regulacja zawarta w art. 240 § 1 pkt 11 ustawy ordynacja podatkowa: „W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli [...] orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji”<sup>146</sup>. W tym kontekście należy przywołać wynikającą z art. 4 ust. 3 TFUE zasadę lojalności czy też (posługując się pojęciem traktatowym) zasadę lojalnej współpracy państw członkowskich z organami Unii, ze wskazaniem na wynikające z niej obowiązki państw wobec UE: „Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii [...]; ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii”<sup>147</sup>. W literaturze podnosi się, że z zasady tej wynikają m.in. następujące zobowiązania państw: 1) do „respektowania zasad stosowania prawa Unii”, 2) do efektywnej ochrony unijnych praw podmiotowych, 3) „obowiązek powstrzymywania się od stanowienia przepisów prawa krajowego sprzecznych z prawem Unii oraz obowiązek uchylania takich przepisów” oraz 4) „obowiązek ponownego rozpatrzenia sprawy administracyjnej” naruszającej prawo unijne, którego realizacji ma służyć przywołana powyżej instytucja wznowienia postępowania zawarta w polskiej ustawie

<sup>142</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 19.

<sup>143</sup> Por. P. Selera, *op. cit.*, s. 177.

<sup>144</sup> Art. 258 TFUE: „Jeśli Komisja uzna, że Państwo Członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciąży na mocy Traktatów, [...] może ona wnieść sprawę do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej”; art. 259 TFUE: „Każde Państwo Członkowskie może wnieść sprawę do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jeśli uznaje, że inne Państwo Członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciąży na mocy Traktatów”. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010.

<sup>145</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 177.

<sup>146</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

<sup>147</sup> Por. A. Kuś (red.), *op. cit.*, s. 93.

ordynacja podatkowa<sup>148</sup>. Odnosząc zasadę lojalności i jej implikacje do orzecznictwa TS, należy stwierdzić, że państwa członkowskie są zobowiązane zaakceptować wszystkie konsekwencje orzeczeń Trybunału (stanowiących wszak *acquis communautaire*) i implementować je do swoich porządków prawnych zgodnie z generalnymi zasadami prawa unijnego (takimi jak zasada jego efektywności i proporcjonalności), mając na uwadze zasadę pewności prawa<sup>149</sup>. Praktyczny wpływ orzeczeń TS jest więc o wiele większy niż mogłoby się to zdawać. Państwa dysponują dowolnością środków użytych do implementacji, jednakże związane są wymogiem efektu<sup>150</sup>.

Trybunał często bywa określany mianem „motoru integracji”; w swoich orzeczeniach wykracza poza literalne brzmienie przepisów, posługując się wykładnią celowościową. W doktrynie można odnaleźć wypowiedzi stwierdzające, że „jego orzeczenia w istocie odgrywają rolę precedensów”, „mają podobny skutek jak orzeczenia sądowe w państwach commonwealth” oraz że „niektórzy wręcz postrzegają orzecznictwo Trybunału jako źródło prawa unijnego”<sup>151</sup>.

Ustosunkowując się do takich twierdzeń, należy jednoznacznie podnieść, że po pierwsze, orzeczenia Trybunału faktycznie wywołują skutki o wiele szersze i donioślejsze, niż mogłoby się z pozoru wydawać. Odgrywają niebagatelną rolę, wpływając pośrednio na kształt krajowych porządków prawnych, inicjując w nich zmiany legislacyjne i prowadząc do większej koherencji między nimi. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości „stanowi ważną wskazówkę przy tworzeniu nowych rozwiązań legislacyjnych mających wpływ na opodatkowanie transakcji międzynarodowych”<sup>152</sup>. Zdecydowanie należy jednakowoż stwierdzić, że orzeczenia TS nie pełnią roli precedensów, a ich skutek jest jakościowo inny od orzeczeń sądowych w państwach kultury prawnej *common law*. Wyroki TS nie tworzą wiążących norm prawnych; ich *ratio decidendi* nie konstytuuje materialnego źródła powszechnie obowiązującego prawa<sup>153</sup>. Państwa członkowskie nie są nimi związane w sposób generalny, a jedynie w takim zakresie, w jakim wynika to z obowiązującej ich zasady lojalności i innych norm prawa unijnego (o ile nie są one danym orzeczeniem związane z tytułu bycia stroną sporu). Tytułem zakończenia rozważań odnoszących się do roli i wpływu orzeczeń TS warto jeszcze raz podkreślić, że orzecznictwo to „odgrywa coraz donioślejszą rolę w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw”<sup>154</sup>.

<sup>148</sup> *Ibidem*, s. 262–265.

<sup>149</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 19.

<sup>150</sup> *Ibidem*, § 27.

<sup>151</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 177.

<sup>152</sup> *Ibidem*, s. 178.

<sup>153</sup> Tak: A. Kuś (red.), *op. cit.*, s. 196.

<sup>154</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 178.

## 4.2. Charakterystyka harmonizacji negatywnej

Harmonizacja pozytywna jest procesem postępującym stosunkowo szybko, dającym się ująć w pewne ramy, procesem przewidywalnym, poprzedzonym badaniami, analizami, dyskusjami, opierającym się na przyjętej strategii, założeniach legislacyjnych. Jednakże jego szybkość zależy przede wszystkim od woli politycznej. Harmonizacja negatywna (sądowa) jest zaś procesem powolnym, odgórnie nieukierunkowanym, z powodu braku oparcia na jakiegokolwiek koncepcji legislacyjnej z założenia mniej spójnym niż działania pozytywne; jednocześnie nie zależy od organów prawodawczych Unii i państw członkowskich, ale od Trybunału i jego działalności orzeczniczej. Co oczywiste, niezbędny dla wydania wyroku przez Trybunał jest wcześniejszy spór prawny pomiędzy dwoma podmiotami, który stwarza możliwości wiążącego rozstrzygnięcia o kolizji norm prawnych. Intensyfikacja działalności orzeczniczej Trybunału (a więc zasięgu i harmonizacji negatywnej) zależy od liczby spraw i częstotliwości, z jaką sprawy te są wnoszone pod obrady Trybunału. Różna częstotliwość, z jaką porządki prawne poszczególnych krajów są poddawane pod rozwagę Trybunału, przekłada się na postępującą harmonizację z prawem unijnych porządków prawnych jednych krajów (np. Wielkiej Brytanii, Niemiec, Holandii czy też Finlandii) oraz praktyczny brak harmonizacyjnego wpływu orzecznictwa TS na inne kraje (za przykład mogą służyć Włochy, wobec których przed rokiem 2008 TS nie wydał żadnego orzeczenia odnoszącego się do podatków bezpośrednich lub do zysków przedsiębiorstw, jak również do podatków bezpośrednich w ogóle)<sup>155</sup>. W kontekście tego trudno twierdzić, że harmonizacja negatywna jest procesem sterowalnym czy zachodzącym jednolicie na całym terytorium UE, co czyni z niej metodę zbliżania ustawodawstw państw członkowskich pod tym względem zupełnie inną od harmonizacji pozytywnej.

Analizując dalej zjawisko harmonizacji negatywnej, trzeba dodać, że o ile harmonizacja pozytywna ma dość jasno wytyczone granice swojego zakresu przedmiotowego, o tyle sądowa charakteryzuje się tym samym, czym swobody traktatowe – brakiem jasno wytyczonych granic<sup>156</sup>. Nie istnieją sfery z góry wyłączone z zakresu spraw, które Trybunał może badać pod kątem zgodności ze swobodami unijnymi. Drugą stroną medalu jest jednak niepewność zakresu zastosowania swobód oraz nieprzewidywalność wyniku procesu sądowego stosowania prawa przez TS<sup>157</sup>, czego przykładem są sprawy *Cadbury Schweppes*<sup>158</sup> oraz *Columbus Container*<sup>159</sup>. Pomimo tego, że w obydwu przypadkach

<sup>155</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 28.

<sup>156</sup> *Ibidem*, § 232.

<sup>157</sup> *Ibidem*, § 233.

<sup>158</sup> *Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04 z dnia 12.10.2006, ECR 2006, s. I-07995.

<sup>159</sup> *Columbus Container Services BVBA & Co. v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, C-298/05 z dnia 6.12.2007, ECR 2007, s. I-10451.



przedmiotem analizy Trybunału były dokładnie te same zasady i mechanizmy przyjęte w odniesieniu do opodatkowania rozliczeń podmiotów powiązanych, w pierwszej z przywołanych spraw TS stwierdził ich niezgodność z prawem unijnym, a w drugiej – że są z tym prawem zgodne. Różnica została poczyniona w oparciu o techniczne rozróżnienie pomiędzy nimi<sup>160</sup>. Autorzy raportu *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010* zauważają ponadto, że „Trybunał zawsze decyduje na podstawie indywidualnej sytuacji: orzeczenie zależy więc od zaprezentowanych mu faktów i jedyną drogą dla upewnienia się, że podobna, ale nie identyczna sytuacja skutkowałaby wydaniem takiego samego orzeczenia jest wniesienie kolejnego pytania prawnego pod obrady Trybunału”<sup>161</sup>.

Patrząc na całe zagadnienie harmonizacji negatywnej i wpływu orzecznictwa Trybunału w kwestii opodatkowania bezpośredniego na krajowe porządki prawne, należy za P. Pistone'em wskazać trzy zjawiska w zachodzące w skali makro, które decydują obecnie o treści prawa podatków bezpośrednich w państwach członkowskich<sup>162</sup>. Po pierwsze, pierwszeństwo prawa unijnego wymaga, by swobody traktatowe były w pełni respektowane i wykonywane także w sferze prawa podatków bezpośrednich<sup>163</sup>. Po drugie, państwa członkowskie nie mają już pełnej i bezwarunkowej władzy podatkowej w tej kwestii<sup>164</sup>. Ich władztwo jest ograniczone właśnie przez wpływ swobód unijnych na normy prawa krajowego, które muszą być z nimi zgodne. Po trzecie zaś, obydwie grupy norm nie funkcjonują już w zupełnym oderwaniu od siebie<sup>165</sup>. Można zauważyć proces, w którym dochodzi do zazębiania się zakresów przedmiotowych tych norm, co prowadzi do potrzeby dokładniejszego określenia ich wzajemnych relacji, których dotychczas (przynajmniej teoretycznie) nie było w ogóle. Pierwszeństwo norm prawa unijnego nad normami krajowymi sprawia, że w przypadku ich kolizji normy prawa krajowego podporządkowane zostają normom unijnym. To zaś prowadzi do rozszerzania zasięgu oddziaływania swobód, co pozostaje w zgodzie z celem, dla którego zostały ustanowione – zapewnieniem funkcjonowania wewnętrznego rynku. Proces odkrywania faktu coraz większego zazębiania się tych norm (zakładając statyczną filozofię prawa, gdzie znaczenie danej normy jest z góry określone i można je jedynie odkryć, ale nie tworzyć) czy też rozszerzania zakresu znaczeniowego norm prawa unijnego (opowiadając się za dynamiczną teorią prawa, w której jego treść niejako dopiero „powstaje” w procesie jego stosowania) odbywa się poprzez stosowanie prawa, a przede wszystkim

<sup>160</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 233.

<sup>161</sup> *Ibidem*.

<sup>162</sup> P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX, Kluwer Law International 2002, s. 1.

<sup>163</sup> *Ibidem*.

<sup>164</sup> *Ibidem*.

<sup>165</sup> Por. *ibidem*.

w procesie wykładni przepisów prawa UE. Dokonuje jej Trybunał Sprawiedliwości, który poprzez swoją działalność orzeczniczą konkretyzuje znaczenie poszczególnych norm. Jednak Trybunał nie ma władzy prawodawczej i prawa nie tworzy. Również jego decyzje nie mają charakteru norm powszechnie obowiązujących<sup>166</sup>. Orzeczenia TS są wiążące – co do zasady – jedynie dla stron danego postępowania. Zarówno formalnie, jak i materialnie nie są więc wiążące dla innych podmiotów, jednakże wpływ tych orzeczeń na sposób rozumienia prawa unijnego jest ogromny. Pomimo że TS prawa nie tworzy, w praktyce jego orzeczenia wpływają znacząco na ustawodawstwa podatkowe państw członkowskich, które to państwa, niejako „wsłuchując” się w działalność orzeczniczą Trybunału, starają się w określonym zakresie dostosować krajowe ustawodawstwa do norm unijnych – nie takich jednak jak wynikać może z wykładni dokonanej przez jakikolwiek inny podmiot, ale do norm powstałych w procesie wykładni prawa dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości. Państwa członkowskie słusznie mogą oczekiwać, że jeśli w jednym indywidualnym przypadku dany środek czy praktyka zostały przez Trybunał uznane za niezgodne ze swobodami unijnymi (a tym samym za stanowiące barierę dla realizacji wspólnego rynku), to takiego samego orzeczenia można spodziewać się w przypadku poddania tych lub takich samych (podobnych) środków z innych państw członkowskich ocenie TS. I pomimo tego, że każda sprawa rozpatrywana jest indywidualnie, nie można nie zauważyć pewnej stałej linii orzeczniczej Trybunału, która zmierza do zapewniania coraz większej efektywności i prymatu prawa unijnego nad krajowym – od zakazu dyskryminacji w kwestiach podatkowych Trybunał przeszedł do zakazu ograniczeń, co stanowi o wiele dalej idącą ingerencję w krajowe porządki prawne. Tym samym działalność orzecznicza TS prowadzi do harmonizacji krajowych porządków prawnych w sensie negatywnym – Trybunał nie stanowi reguł i zasad pozytywnych, a jedynie usuwa istniejące różnice. Harmonizacja negatywna staje się narzędziem, za pomocą którego udaje się UE zrealizować to, czego nie udało się uczynić za pomocą harmonizacji pozytywnej w sferach, w których mogło zabraknąć konsensu i woli politycznej dla dalszego zbliżania ustawodawstw i integracji, tak jak w dziedzinie podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw<sup>167</sup>. Harmonizacja negatywna prawa podatkowego wydaje się wyrazem zjawiska, jakim obecnie jest europeizacja prawa; jest przykładem tego, iż zasada prymatu prawa unijnego nad krajowym niełatwo poddaje się ograniczeniom, a samo prawo unijne wkracza w dziedziny dotychczas w całości zarezerwowane dla państw członkowskich. Prowadzi to do stopniowego ograniczania

---

<sup>166</sup> Kwestia potencjalnej mocy *erga omnes* orzeczeń Trybunału została szeroko omówiona przez C. Attardi, zob. C. Attardi, *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2008, s. 35–37.

<sup>167</sup> Por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 240.

elementów ich suwerenności, która już teraz z gospodarczego punktu widzenia wydaje się dość mała. Stała się elementem składowym formy, jaką przybiera obecnie integracja europejska. Zaś z punktu widzenia prawa podatkowego jej wpływ jest ogromny<sup>168</sup>.

Tytułem zakończenia rozważań nad harmonizacją negatywną prawa podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw warto przywołać słowa P. Pistone'a, który odnosząc się do wagi zjawiska działalności orzeczniczej Trybunału w sferze podatków bezpośrednich, zauważa, że „nowa era prawa wspólnotowego (unijnego) wyziera z własnego sposobu myślenia przyjętego przez ETS (Trybunał); jak dotąd udało się mu pokonać impas w procesie pozytywnej integracji w formie harmonizacji podatków bezpośrednich”<sup>169</sup>. Impas ten niewątpliwie istnieje, jednakże ciągle są ponawiane próby harmonizacji pozytywnej, czego wyrazem jest choćby projekt wspólnej podstawy opodatkowania dla przedsiębiorstw (CCCTB) z 2011 r.<sup>170</sup> Czas pokaże, czy któraś z metod zbliżania ustawodawstw państw członkowskich w sferze podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw stanie się dominująca. Jednak z pewnością wszystkie z nich będą używane kolektywnie, a wśród nich ta, która wydaje się być ostatnimi laty dominująca – harmonizacja negatywna. Jednakże jak wszystkie poprzednio omówione, tak i ta metoda ma swoje ograniczenia. Ich przejawem jest istnienie wyjątków od stosowania swobód unijnych w prawie podatków bezpośrednich, uzasadniających naruszenie prawa unijnego przez państwa członkowskie.

## **5. Zakres zastosowania swobód traktatowych – wyjątki uzasadniające naruszenie prawa unijnego**

Zakres zastosowania swobód traktatowych nie jest oczywiście absolutny. Nie jest nieskończonym zbiorem sytuacji, w których swobody mogą być wykonywane. W pierwszej kolejności jego granice wyznaczone są przez zakres przedmiotowy (transgraniczność oraz gospodarczy charakter danej działalności) oraz podmiotowy (generalnie państwa członkowskie oraz – co do zasady – ich rezydenci). W ten sposób zarysowany zostaje zamknięty zbiór sytuacji, w których normy przewidujące wolności unijne mają zastosowanie. Zbiór ten ulega dalszemu uszczupleniu poprzez istnienie wyjątków uzasadniających naruszenie swobód, a więc i prawa unijnego. W zbiorze sytuacji objętych zakresem zastosowania wolności rynku unijnego znajdują się więc również sytuacje, które są z tego zbioru wyłączone na mocy nie samych swobód, ich natury, zakresu przedmiotowego i podmiotowego, ale na mocy innych, szczególnych norm prawnych, które

<sup>168</sup> Por. *ibidem*, s. 9.

<sup>169</sup> P. Pistone, *op. cit.*, s. 1.

<sup>170</sup> *Opinia Komitetu Regionów: Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych (CCCTB)*, 2012/C 54/10.

usprawiedliwiają niezastosowanie swobód we wskazanym w nich zakresie. Jak zauważa A. Wróbel, „w literaturze polskiej niekiedy używa się zamiennie terminu «ograniczenia» lub «wyłączenia» swobód albo «wyjątki» od swobód, co jest o tyle nieściśle, że np. w odniesieniu do swobody przemieszczania się pracowników rozróżnienie między ograniczeniem a wyłączeniem swobody ma inny zakres znaczeniowy”<sup>171</sup>. Nie sposób nie zgodzić się z tym twierdzeniem. Różnica jakościowa pomiędzy wyłączeniem danej sytuacji z zakresu zastosowania swobód a wyjątkiem usprawiedliwiającym niezgodność tejże sytuacji ze swobodami jest dość wyraźna i zasadnicza. W pierwszym przypadku swobody zupełnie nie będą stosowane, w drugim zaś, pomimo tego, że są stosowane, istnieje norma szczególna, która usprawiedliwia sprzeczność danej normy krajowej z prawem unijnym. Ze względu więc na charakter tego rodzaju instytucji w kontekście zakresu zastosowania swobód należy mówić o wyjątkach od nich, a nie ograniczeniach czy wyłączeniach<sup>172</sup>.

Generalnie wyjątki możemy podzielić na dwie grupy<sup>173</sup>. Do pierwszej grupy należą wyjątki wprost przewidziane w traktatach, np. w art. 36 TFUE lub w art. 52 ust. 1 TFUE<sup>174</sup>. Są to m.in. względy „porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego”. Lista tych wyjątków jest zamknięta i wyczerpująca<sup>175</sup>. W opinii P. Selery subsumcja tych pojęć „na potrzeby prawa podatkowego nie wydaje się możliwa”<sup>176</sup>. Nie wyjaśnia powodów zajęcia takiego stanowiska. Nie można temu twierdzeniu odmówić jednak pewnego oparcia w praktyce orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości, który „w swym orzecznictwie podatkowym ani razu nie powołał się na te traktatowe formuły”<sup>177</sup>. Należy więc przyjąć, że formalny wpływ wyjątków traktatowych na prawo podatków bezpośrednich, także od zysków przedsiębiorstw, jest żaden. W związku z tym nie ma potrzeby analizowania tych wyjątków od swobód unijnych w niniejszej pracy. W takiej sytuacji można by uznać, że w praktyce w ogóle nie ma

<sup>171</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-31.

<sup>172</sup> Por. *ibidem*.

<sup>173</sup> Por. *ibidem*; por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 25; por. P. Selera, *op. cit.*, s. 188–189.

<sup>174</sup> Art. 36 TFUE: „Postanowienia artykułów 34 i 35 nie stanowią przeszkody w stosowaniu zakazów lub ograniczeń [...], uzasadnionych względami moralności publicznej, porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego, ochrony zdrowia i życia ludzi i zwierząt lub ochrony roślin, ochrony narodowych dóbr kultury o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej, bądź ochrony własności przemysłowej i handlowej. Zakazy te i ograniczenia nie powinny jednak stanowić środka arbitralnej dyskryminacji ani ukrytych ograniczeń w handlu między Państwami Członkowskimi”; art. 52 ust. 1 TFUE: „Postanowienia niniejszego rozdziału oraz środki podjęte na ich podstawie nie przesądzają o zastosowaniu przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych przewidujących szczególne traktowanie cudzoziemców, uzasadnione względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego”.

<sup>175</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-33.

<sup>176</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 188.

<sup>177</sup> *Ibidem*.

wyjątków usprawiedliwiających naruszenia prawa unijnego w zakresie prawa podatków bezpośrednich. Tak jednak nie jest. Drugą grupą wyjątków, jakie można wskazać, są wypracowane przez Trybunał pozatraktatowe klauzule zawarte w orzecznictwie. Ponieważ wynikają z tego orzecznictwa, siłą rzeczy (podobnie jak ono) nie mają mocy generalnie wiążących norm prawnych. Jednakże wielokrotnie przywoływane przez Trybunał nabierają cech praktyki orzeczniczej TS. To zaś gwarantuje im pewną doniosłość w procesie stosowania prawa, której stopień może zależeć od przyjętej ontologii. Przykładowo, przyjmując, że prawo jest faktem, a konkretniej „zachowaniem ludzi związanych z prawem” (w pewnym uproszczeniu), można by dojść do wniosku, iż klauzule te tworzą powszechnie obowiązujące normy prawne<sup>178</sup>. Jednakże należy przywołać wcześniej zaprezentowaną opinię, iż orzeczenia TS nie mają charakteru precedensowego w rozumieniu kultury prawnej *common law*. W związku z tym klauzule pozatraktatowe są z formalnego punktu widzenia każdorazowo „powoływane do życia” na potrzeby indywidualnych spraw. Ich praktyczne znaczenie zależy od tego, jak często TS powołuje się na daną klauzulę, z jaką konsekwencją, jaką prezentuje tendencję w nadawaniu tym klauzulom znaczenia etc.

Możliwość istnienia takich klauzul odnośnie do prawa podatkowego zostało dopuszczone przez Trybunał w wyroku (uznanym za pierwszy dotyczący podatków bezpośrednich) w sprawie *Avoir fiscal*<sup>179</sup>. W orzeczeniu tym TS stwierdził, że możliwe jest, aby dyskryminujące „różnicowanie sytuacji spółki w oparciu o lokalizację jej zakładu lub sytuacji osoby fizycznej w oparciu o jej miejsce zamieszkania było, pod pewnymi warunkami, usprawiedliwione w obszarze prawa podatkowego”<sup>180</sup>. Od tego czasu Trybunał konstruuje następujące pozatraktatowe klauzule usprawiedliwiające naruszenie prawa unijnego w obszarze prawa podatków bezpośrednich od zysków przedsiębiorstw: 1) skuteczność nadzoru finansowego, 2) zapobieganie obejściu prawa, 3) zwalczanie oszustw podatkowych, 4) zasadę terytorialności, 5) „konieczność zachowania zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi” oraz 6) zasadę koherencji (spójności) systemu podatkowego<sup>181</sup>.

Jak zauważa P. Selera, „bazując na orzeczeniu *Cassis de Dijon* i wypracowanej w niej klauzuli *rule of reason*”<sup>182</sup> Trybunał uznał w sprawie *Futura*, że 1) „skuteczność

<sup>178</sup> Por. W. Lang, W. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1978, s. 27–28.

<sup>179</sup> *Commission of the European Communities v. French Republic*, C-270/83 z dnia 28.01.1986, ECR 1986, s. 00273.

<sup>180</sup> *Ibidem*, § 19.

<sup>181</sup> Por. *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 25; por. P. Selera, *op. cit.*, s. 189–190.

<sup>182</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 189.

nadzoru podatkowego może uzasadniać naruszenie swobód traktatowych<sup>183</sup>. Podobnie Trybunał odniósł się do 2) zapobiegania obejściu prawa m.in. w sprawie *Oy AA*<sup>184</sup> oraz do 3) zwalczania oszustw podatkowych m.in. w sprawie *Elisa*<sup>185</sup>. Co do czwartej z wymienionych klauzul 4) „Trybunał wielokrotnie nawiązywał w swoim orzecznictwie także do zasady terytorialności «uregulowanej w międzynarodowym prawie podatkowym i uznawanej przez prawo wspólnotowe» jako możliwej przesłanki uzasadniającej odmienne traktowanie podatników znajdujących się w podobnej sytuacji. W świetle zasady terytorialności państwo członkowskie może odmówić określonych korzyści podatkowych, które są związane z jej terytorium<sup>186</sup>. Wskazuje się jednak, że dotychczas zasada ta na gruncie prawa podatkowego została przyjęta przez Trybunał tylko we wspomnianym orzeczeniu *Futura*, podczas gdy (pomimo powoływania się na nią przez państwa członkowskie w wielu postępowaniach) TS odrzucił jej stosowanie w innych sprawach<sup>187</sup>. Konieczność 5) „zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi<sup>188</sup> została zaś potwierdzona jako usprawiedliwiająca naruszenie prawa unijnego przez Trybunał m.in. w połączonych sprawach *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*<sup>189</sup>. Ostatnią klauzulą, jaką dotychczas posługuje się Trybunał w zakresie prawa podatkowego, jest 6) zasada spójności (koherencji) fiskalnej. Wzbudza ona najwięcej kontrowersji; ma też, jak się wydaje, największe znaczenie i „przez wiele lat była jedyną przesłanką usprawiedliwiającą naruszenie swobód traktatowych<sup>190</sup>. Oznacza ona, że krajowy system podatkowy państwa członkowskiego powinien pozostać (z wielu racjonalnych powodów) systemem spójnym. Dla zachowania tej spójności niekiedy niezbędne jest posługiwanie się środkami ograniczającymi i dyskryminującymi niektóre podmioty, w tym – podmioty zagraniczne. Analizując orzecznictwo Trybunału pod kątem zastosowania zasady spójności, P. Selera zauważa, że może ona „znaleźć swe uzasadnienie, jeśli konkretne normy są ze sobą powiązane. Nie muszą one dotyczyć tego samego podatnika i tego samego podatku”; „państwa członkowskie często powołują się na tę zasadę [...]”<sup>191</sup>.

<sup>183</sup> *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, C-250/95 z dnia 15.05.1997, ECR 1997, s. I-02471.

<sup>184</sup> *Oy AA*, C-231/05 z dnia 18.07.2007, ECR 2007, s. I-06373.

<sup>185</sup> *Commission v. Greece*, C-451/01 z dnia 11.10.2007, Zb.Orz., s. I-8251.

<sup>186</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 190.

<sup>187</sup> *Ibidem*.

<sup>188</sup> *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, C-436/08 i C-437/08 z dnia 10.02.2011, niepublikowany.

<sup>189</sup> *Ibidem*.

<sup>190</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 190.

<sup>191</sup> *Ibidem*.

Warto też wskazać, istnienia jakich pozatraktatowych klauzul Trybunał nie dopuścił w swoim orzecznictwie<sup>192</sup>. Przede wszystkim TS nigdy nie zaakceptował argumentów państw członkowskich, odwołujących się do potrzeby obrony przed zmniejszeniem wpływów budżetowych z podatków. Przykładowo w sprawie *Saint-Gobain* rząd niemiecki podniósł, że „odmowa przyznania spółce niebędącej rezydentem niemieckim, ale mającej stały zakład w Niemczech niektórych ulg podatkowych, przyznanych spółkom będącym rezydentami, jest uzasadniona koniecznością zapobiegania zmniejszaniu się wpływów podatkowych [...]”<sup>193</sup>. W odpowiedzi Trybunał uznał, że spadek dochodów budżetowych poprzez przyznanie określonych ulg podatkowych takiej spółce „nie może być uważany za przedmiot nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą zostać przywołane w celu uzasadnienia nierównego traktowania, które jest co do zasady sprzeczne z Traktatem”<sup>194</sup>. Innym możliwym usprawiedliwieniem nierównego traktowania podnoszonym w postępowaniach przed TS przez państwa członkowskie było istnienie ulg podatkowych, które miały niejako rekompensować danemu podmiotowi straty wynikające z nieprzyznania mu innych ulg czy udogodnień. Takim argumentem posługiwał się m.in. rząd niemiecki w przywołanej wyżej sprawie *Saint-Gobain*<sup>195</sup> czy też niemiecki urząd podatkowy w sprawie *Eurowings*, w której Trybunał przyjął, iż „wszelkie korzyści podatkowe wynikające dla dostawców usług z niskiego opodatkowania, któremu podlegają w państwie członkowskim, w którym mają siedzibę, nie mogą być używane przez inne państwo członkowskie dla uzasadnienia mniej korzystnego traktowania w sprawach podatkowych usługobiorców mających siedzibę w tym drugim państwie członkowskim”<sup>196</sup>.

Klauzule wypracowane przez Trybunał, usprawiedliwiające naruszenie prawa unijnego w sferze podatkowej, odwołują się do wartości, które TS uznał (w sytuacji braku wyraźnej kompetencji do wkraczania przez Unię w krajową sferę podatków bezpośrednich) za nadrzędne, w pewien sposób, wobec swobód i rynku wewnętrznego. Sam fakt powołania się przez państwo członkowskie na jedną z wymienionych wcześniej klauzul nie jest jednak wystarczający, gdyż „ograniczenia swobód traktatowych mogą być usprawiedliwione ze względu na klauzule orzecznicze tylko wtedy, gdy środki krajowe są proporcjonalne”<sup>197</sup>. Proporcjonalność środka krajowego do zamierzonego przezeń celu jest więc podstawowym wymogiem dla uznania, czy dany dyskryminacyjny środek

<sup>192</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 25.

<sup>193</sup> *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97 z dnia 21.10.1999, ECR 1999, s. I-06161, § 49.

<sup>194</sup> *Ibidem*, § 50.

<sup>195</sup> *Ibidem*, § 53.

<sup>196</sup> *Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, C-294/97 z dnia 26.10.1999, ECR 1999, s. I-07447, § 44.

<sup>197</sup> J. Barcz (red.), *op. cit.*, s. II-34.

może zostać objęty jedną z omówionych klauzul. Nie ulega wątpliwości, że zasada proporcjonalności (przywołana w art. 5 ust. 4 TUE jako ogólna i podstawowa zasada prawa unijnego) znajduje zastosowanie i w tym wypadku<sup>198</sup>. W celu zaś sprawdzenia, czy dany środek krajowy jest proporcjonalny i „nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów Traktatów”, wykonuje się test proporcjonalności, określając, czy środek ten jest 1) odpowiedni („w danych warunkach gwarantuje osiągnięcie zamierzonego celu”), 2) konieczny („brak jest alternatywnych, równie efektywnych (odpowiednich) środków krajowych, które są mniej restrykcyjne lub w ogóle nie ograniczają swobód traktatowych”) oraz 3) rozsądny, tj. proporcjonalny w sensie ścisłym („zamierzony cel jest wystarczająco poważny w stosunku do naruszenia swobody wspólnotowej”)<sup>199</sup>.

Swobód traktatowych co do zasady nie stosuje się w sposób kumulatywny – jak stwierdza A. Kuś, „nie jest możliwe kumulatywne stosowanie przepisów dotyczących różnych wolności rynku wewnętrznego. W konkretnym przypadku [...] należy zbadać, która z tych swobód ma w danej sprawie charakter dominujący, z uwagi na całokształt sytuacji faktycznej”<sup>200</sup>. Podobnie pozatraktatowych klauzul usprawiedliwiających naruszenie prawa unijnego Trybunał nie stosuje w sprawach podatków bezpośrednich kumulatywnie<sup>201</sup>. Ciekawe na tym tle jest orzeczenie w sprawie *Marks & Spencer*<sup>202</sup> dotyczące transgranicznej kompensacji strat spółek powiązanych, usytuowanych w różnych państwach członkowskich. Trybunał orzekł w nim, że naruszenie prawa unijnego „usprawiedliwiają trzy przesłanki «wzięte pod uwagę łącznie», tj. prawo do alokacji władzy w zakresie nakładania podatków pomiędzy państwami członkowskimi, niebezpieczeństwo podwójnej kompensacji strat oraz ryzyko unikania opodatkowania. Stwierdzenie Trybunału, że jedynie kumulatywne postrzeganie przesłanek [...] czyni zadość restrykcjom przewidzianym w prawie państwa członkowskiego przez niektórych przedstawicieli doktryny jest oceniane jako wyłom w dotychczasowej linii orzeczniczej”<sup>203</sup>. W swoich następnych orzeczeniach TS twierdził już jednak, że „wystarczy zaistnienie kumulatywnie dwóch z trzech przesłanek wspomnianych w sprawie *Marks & Spencer* [...]”<sup>204</sup>.

Jak widać na tym przykładzie, sposób stosowania wyjątków od swobód unijnych w prawie podatkowym nie jest jednolity. Linia orzecznicza, choć generalnie prezentuje

<sup>198</sup> *Ibidem*.

<sup>199</sup> *Ibidem*, s. II-34–35.

<sup>200</sup> A. Kuś (red.), *op. cit.*, s. 331.

<sup>201</sup> Por. P. Selera, *op. cit.*, s. 190–191.

<sup>202</sup> *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-446/03 z dnia 13.12.2005, ECR 2005, s. I-10837.

<sup>203</sup> P. Selera, *op. cit.*, s. 191.

<sup>204</sup> *Ibidem*; por. *Oy AA*, C-231/05 z dnia 18.07.2007, ECR 2007, s. I-06373.



zarysowane powyżej kierunki, podlega ciągłej ewolucji, co jednak wiąże się z zaistnieniem niejasności pomiędzy poszczególnymi orzeczeniami czy też nawet sprzeczności między nimi. To zaś sprzyja krytyce działalności orzeczniczej Trybunału, gdyż wydaje się, że ta nie zapewnia pewności prawa tak jak powinna. W literaturze przedmiotu można znaleźć głosy, że „niekonsekwencje w orzecnictwie Trybunału są ceną, jaką się płaci za brak harmonizacji w obszarze podatków dochodowych”<sup>205</sup>. Jednak nie tylko sposób stosowania wyjątków pozatraktatowych poddawany jest krytyce, ale także szersze zagadnienie stosowania tych klauzul w ogóle, to zaś wiąże się z ogólną krytyką wpływu wolności unijnych na krajowe porządki prawne. Jak zauważają autorzy raportu *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, symptomatyczne jest, że krytyka działalności Trybunału idzie w dwóch kierunkach. Niektórzy zarzucają mu, że w niewystarczający sposób bierze pod uwagę interesy państw członkowskich, np. poprzez niedostateczne uznawanie zasad terytorialności jurysdykcji podatkowej czy też finansowej koherencji. Inni zaś żałują, że Trybunał jest zbyt wstrzemięźliwy w promowaniu pełnej implementacji idei wewnętrznego rynku w sprawach podatkowych, do czego mogłoby się przyczynić m.in. potępienie istnienia zjawiska podwójnego opodatkowania co do zasady<sup>206</sup>.

## Zakończenie

Podsumowując, o zakresie zastosowania swobód traktatowych w sprawach podatkowych ostatecznie decydują wyjątki od ich użycia. Wyjątki te wynikają z działalności orzeczniczej Trybunału, która prezentując pewne określone kierunki rozwoju, nie jest jednak pod tym względem aktywnością spójną; w pewnych aspektach nie zapewnia stałości prawa. Również o ostatecznym kształcie, jaki przyjmuje proces harmonizacji negatywnej prawa podatków bezpośrednich, w dużym stopniu decyduje istnienie pozatraktatowych klauzul przewidujących wyjątki od stosowania wolności rynku wewnętrznego do spraw związanych z opodatkowaniem bezpośrednim, w tym od zysków przedsiębiorstw. Klauzule te pojawiły się w orzeczeniach Trybunału wraz z jego „wejściem” w strefę podatków bezpośrednich, strefę suwerennego władztwa podatkowego państw członkowskich. Ciągłe rozwijane, pozwalają w pewien sposób zachować balans pomiędzy wartościami, których realizacji służą podatki dochodowe od osób prawnych (przede wszystkim zapewnieniu wpływów budżetowych), a wartością i celem Unii Europejskiej, jakim jest wspólny rynek. Tym samym stanowią wyraz tego, że wspólny rynek (oraz zbliżanie ustawodawstw państw członkowskich, którego celem jest jego realizacja) nie jest

<sup>205</sup> *Ibidem*.

<sup>206</sup> *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, § 236.

wartością absolutną i może podlegać ograniczeniom. Co więcej, natura tych pozatraktatowych wyjątków w sprawach podatkowych wyraźnie wskazuje na to, że suwerenność państw w sferze podatków bezpośrednich wciąż istnieje, pomimo wpływu, jaki wywiera na nią zastosowanie swobód traktatowych. Pozostaje pytanie – w jakim stopniu. Odnosząc się szerzej do zjawiska harmonizacji negatywnej, należy wskazać na znaczenie tej metody oddziaływania unijnego porządku prawnego na porządki państw członkowskich. Sfera podatków bezpośrednich jest doskonałym przykładem na to, jak wieloaspektowe są relacje pomiędzy prawem unijnym a prawem krajowym, a raczej w jak wieloraki sposób pierwsze wpływa na drugie – poza harmonizacją negatywną należy w tym względzie wskazać na harmonizację pozytywną (dyrektywy), koordynację czy konkurencję podatkową. Skala tego wpływu jest tym bardziej zaskakująca, jeśli wziąć pod uwagę generalny brak kompetencji Unii w sferze podatków bezpośrednich. W tym kontekście podkreślenia wymaga rola, jaką pełnią swobody traktatowe, poprzez pryzmat których TSUE dokonuje analizy podatkowych przepisów krajowych i z którymi zgodność tych przepisów bada. Omawiane zagadnienie doskonale pokazuje, iż normy odnoszące się do swobód rynku wewnętrznego stanowią podstawowe normy prawne zarówno porządku unijnego, jak i porządków krajowych państw członkowskich. Ze względu na swoje fundamentalne znaczenie wpływają one również na treść i stosowanie prawa podatków bezpośrednich, w tym od zysków przedsiębiorstw w państwach członkowskich i wszelkie normy prawa podatkowego państw muszą być z nimi zgodne. Stwierdzenie niezgodności danej normy prowadzi zaś w praktyce do wyeliminowania jej z obrotu prawnego.

Tytułem zakończenia można przedmiot niniejszej pracy ująć w szerszym kontekście. Sfera podatków bezpośrednich jest jednym z ostatnich przejawów pełnej, nieograniczonej władzy państwa członkowskiego UE. Postrzegana niekiedy jako jeden z ostatnich bastionów suwerenności państwowej, stała się z czasem również obiektem ingerencji unijnej. Ta wzajemna relacja, opierająca się na zasadzie pierwszeństwa prawa unijnego, jest fascynującym, dynamicznym zjawiskiem, które gdzieś na marginesie każe zadać sobie pytanie o to, ile suwerenności tak naprawdę wciąż zachowują państwa członkowskie Unii Europejskiej.

## Summary

Fundamental freedoms and direct taxation of companies' incomes  
in the European Union law. Negative harmonisation

Law of direct taxation of Member States is subject to verification of its compliance with European Union law from the point of view of the freedoms of internal market. The

Union has no competence in the sphere of direct taxation of companies' income in Member States. It has, however, competence to examine the compliance of provisions of internal tax law with fundamental freedoms of internal market. In the result of that process, some norms of internal law are eliminated or claimed to be inapplicable as infringing the fundamental freedoms. This is the process of negative harmonization of internal laws, which is of special importance in the sphere of tax laws of Member States. The fundamental freedoms are not, however, absolute – their application is limited by the existence of the number of exceptions, established by the jurisprudence of the Court of Justice of European Union. This fascinating relation between UE and Member States' legal systems in the sphere of taxation is an excellent example of how significant impact UE law has even in the areas which at a glance appear to be out of the scope of its application.

## Bibliografia

### Akty prawne

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz. U. L 157 z 26.6.2003, s. 49.

Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 310 z 25.11.2009, s. 34.

Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 225 z 20.08.1990, s. 1.

Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich, Dz. Urz. L 225 z 20.08.1990, s. 6.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 16.07.1997 r. Nr 78, poz. 483.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu, Dz. Urz. UE L 214 z 09.08.2008.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną, Dz. Urz. UE C 323 z 30.12.2006.

## Dokumenty

*Opinia Komitetu Regionów: Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych (CCCTB)*, 2012/C 54/10.

*The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/ST/2010-18, Brussels 2011.

*Zalecenie Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczące definicji mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw*, 2003/361/WE.

## Orzecznictwo

*Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Belgische Staat*, C-141/99 z dnia 14.12.2000 r., ECR 2000, s. I-01619.

*Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*, C-106/77 z dnia 9.03.1978 r., ECR 1978, s. 00629.

*AOK-Bundesverband i inni*, C-264/01, C-306/01, C-354/01 i C-355/01 z dnia 16.03.2004 r., ECR 2004, s. I-02493.

*Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04 z dnia 12.10.2006 r., ECR 2006, s. I-07995.

*Columbus Container Services BVBA & Co. v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, C- 98/05 z dnia 6.12.2007 r., ECR 2007, s. I-10451.

*Commission of the European Communities v. French Republic*, C-265/95 z dnia 9.12.1997 r., ECR 1997, s. I-06959.

*Commission of the European Communities v. French Republic*, C-270/83 z dnia 28.01.1986 r., ECR 1986, s. 00273; powszechnie znane jako sprawa *Avoir fiscal*.

*Commission v. Greece*, C-451/01 z dnia 11.10.2007 r., Zb. Orz., s. I-8251.

*Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, C-307/97 z dnia 21.10.1999 r., ECR 1999, s. I-06161.

*Corsica Ferries Italia Srl v. Corpo dei Piloti del Porto di Genova*, C-18/93 z dnia 17.04.1994 r., ECR 1994, s. I-01783.

*Eurowings Luftverkehrs AG v. Finanzamt Dortmund-Unna*, C-294/97 z dnia 26.10.1999 r., ECR 1999, s. I-07447.

*Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN) v. Komisja Wspólnot Europejskich*, C-205/03 z dnia 11.07.2006 r., ECR 2006, s. I-06295.

*Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, C-279/93 z dnia 14.02.1995 r., ECR 1995, s. I-00225.

*Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions*, C-250/95 z dnia 15.05.1997 r., ECR 1997, s. I-02471.

*Giovanni Maria Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, C-152-73 z dnia 12.02.1974 r., ECR 1974, s. 00153.

*Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH and Österreichische Salinen AG v. Finanzamt Linz*, C-436/08 i C-437/08 z dnia 10.02.2011 r., niepublikowany.

*Horst Otto Bickel and Ulrich Franz*, C-274/96 z dnia 24.11.1998 r., Zb. Orz. 1998, s. I-7637.

*Klaus Höfner and Fritz Elser v. Macrotron GmbH*, C-41/90 z dnia 23.04.1991 r., ECR 1991, s. I-01979.

*Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-446/03 z dnia 13.12.2005 r., ECR 2005, s. I-10837.

*NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen*, C-26/62 z dnia 5.02.1963 r., Zb. Orz. 1963, s. 1.

*Oy AA*, C-231/05 z dnia 18.07.2007 r., ECR 2007, s. I-06373.

*Phil Collins and Patricia Im- Und Export v. Imtrat and EMI Electrola*, C-92/92 z dnia 20.10.1993 r., Zb. Orz. 1993, s. 5145.

*Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, C-120/78 z dnia 20.02.1979 r., ECR 1979, s. 00649; powszechnie znane jako sprawa *Cassis de Dijon*.

*Reyners v. Belgia*, 2/72 z dnia 21.06.1974 r., Zb. Orz. 1974, s. 631.

*Royal Scholten-Honig (Holdings) Limited v. Intervention Board for Agricultural Produce; Tunnel Refineries Limited v. Intervention Board for Agricultural Produce*, 103 i 145/77 z dnia 25.01.1978 r., ECR 1978, s. 02037.

*Schutzverband gegen Unwesen in der Wirtschaft e.V. v. Yves Rocher GmbH*, C-126/91 z dnia 18.05.1993 r., ECR 1993, s. I-02361.

*Société Bautiaa v. Directeur des Services Fiscaux des Landes and Société Française Maritime v. Directeur des Services Fiscaux du Finistère*, C-197/94, C-252/94 z dnia 13.02.1996 r., ECR 1996, s. I-00505.

*Union Royale Belge des Sociétés de Football Association and Others v. Bosman and Others*, C-415/93 z dnia 15.12.1995 r., ECR 1995, s. I-4921.

*Walrave v. Union Cycliste Internationale*, C-36/74 z dnia 12.12.1974 r., ECR 1974, s. 1405.

*Yvonne Van Duyn v. Home Office*, C- 41/74 z dnia 4.12.1974 r., ECR 1974, s. 01337.

## Literatura

Attardi C., *Il ruolo della Corte europea nel processo tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2008.

Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej po Traktacie z Lizbony*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011.

Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2006.

Cieśliński A., *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, t. I. *Swobody rynku wewnętrznego*, C.H. Beck, Warszawa 2009.

Daniele L., *Diritto del mercato unico europeo. Cittadinanza, libertà di circolazione, aiuti di Stato*, Giuffrè Editore 2012 .

Davies G., *European Union Internal Market*, Cavendish Publishing 2003.

- Etel L. (red.), *Prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2005.
- Etel M., *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Kidyba A., *Prawo handlowe*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Koperkiewicz-Mordel K., Chróścielewski W., Nykiel W., *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2011.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Koziół A., *Zysk w spółce kapitałowej. Aspekty prawno-handlowe*, Difin, Warszawa 2013.
- Kuś A. (red.), *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010.
- Lang W., Wróblewski W., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1978.
- Makowicz B., *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Studia Europejskie” 2004, nr 2.
- Markiewicz H., Romanowski A., *Skrzydlate słowa. Wielki słownik cytatów polskich i obcych*, Wydawnictwo Literackie, Kraków 2005.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Natale E., Verrilli A., *Compendio di diritto dell'Unione europea (diritto comunitario)*, Maggioli Editore, 2011.
- Pirvu D., *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*, Palgrave Macmillan 2012.
- Pistone P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX, Kluwer Law International 2002.
- Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Szpunar M., Ahl M., Nowacki M., *Prawo europejskie*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Szymański K., *Opodatkowanie spółek kapitałowych i inne czynności restrukturyzacyjne*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Tridimas T., Nebbia P., *European Union Law for the Twenty-first Century: Rethinking the New Legal Order. Internal Market and Free Movement Community Policies*, Hart Publishing 2004.
- Wróbel A. (red.), Kowalik-Bańczyk K., Szwarc-Kuczer M., *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. I–II, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Zalasiński A., *Nowy status „zasady długości ramienia w orzecznictwie ETS”*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 8.
- Zawadzka-Łojek A., Grzeszczak R. (red.), *Prawo materialne Unii Europejskiej*, Instytut Wydawniczy EuroPrawo, Warszawa 2012.