

# Ewa Prejs

---

## Opodatkowanie dochodu spółek w świecie wolności rynkowych Wspólnoty Europejskiej na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

---

Kwartalnik Prawa Publicznego 3/4, 37-63

---

2003

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*Ewa Prejs\**

## **OPODATKOWANIE DOCHODU SPÓŁEK W ŚWIETLE WOLNOŚCI RYNKOWYCH WSPÓLNOTY EUROPEJSKIEJ NA TLE ORZECZNICTWA EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI**

Proces integracji europejskiej nierozzerwalnie związany jest ze ścieraniem się dwóch przeciwstawnych tendencji: dążenia do umacniania i rozwoju cech ponadnarodowych integracji oraz dążenia do zachowania decydującego wpływu państw członkowskich na jej rozwój<sup>1</sup>. Następstwem pierwszej z nich jest m.in. stopniowe rozszerzanie zakresu integracji na nowe dziedziny gospodarcze, następstwem drugiej zaś rosnąca skłonność do tworzenia prawa ramowego oraz decentralizacja kompetencji Wspólnot<sup>2</sup>. Wyrazem kompromisu politycznego w tym zakresie było ograniczenie przez państwa członkowskie wykonywania swoich praw suwerennych w niektórych dziedzinach, co w praktyce doprowadziło do podziału korespondujących z nimi kompetencji między Wspólnotą a państwami członkowskimi<sup>3</sup>.

W świetle postanowień Traktatu Wspólnota Europejska posiada tylko te uprawnienia, które zostały jej wyraźnie powierzone przez państwa członkowskie. W pozostałym zaś zakresie podejmuje działania tylko

---

\* Mgr Ewa Prejs – doktorantka w Katedrze Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

<sup>1</sup> C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 73.

<sup>2</sup> Ibidem.

<sup>3</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 5.5.1963 r., sprawa 26/62 *NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend and Loos v. Nederlands administratie der belastingen* [1963] ECR 1.

wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele podejmowanych działań nie mogą być skutecznie osiągnięte przez państwa członkowskie. Kompetencje wyłączne Wspólnoty pozwalają pozbawić państwa członkowskie zdolności do działania, w tym uniemożliwić bądź znacznie ograniczyć ich uprawnienia prawodawcze.

Zakres kompetencji przekazanych Wspólnocie Europejskiej różni się w poszczególnych dziedzinach. Ich realna treść ulega ponadto zmianom nie tylko wskutek ich rozszerzania przez Wspólnotę w drodze harmonizacji, lecz również wskutek ewolucji orzeczniczej wykładni pojęć prawnych zawartych w Traktatach założycielskich przez Trybunał Sprawiedliwości<sup>4</sup>. Do kompetencji wyłącznych Wspólnoty należy przede wszystkim zbliżanie krajowych porządków prawnych w stopniu koniecznym dla funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jego właściwe funkcjonowanie wymaga między innymi stworzenia jednakowych warunków rozwoju i działania przedsiębiorstw na obszarze Wspólnoty, tj. takich, jakie panują na rynkach wewnętrznych państw członkowskich. Tworzenie wspólnego rynku wymaga zniesienia wszelkich barier, również podatkowych, wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstw różnych państw członkowskich, a tym samym na swobodny przepływ towarów, usług, osób i kapitału między tymi państwami.

Komisja Europejska podjęła problematykę związaną z identyfikacją przeszkód podatkowych dla tworzenia wspólnego rynku już w 1960 r.<sup>5</sup> Wprawdzie normy traktatowe nie stanowią reguł odnoszących się wprost do opodatkowania dochodu spółek jednak od początku powstania Wspólnoty zarówno w oficjalnych raportach jak i w literaturze przedmiotu wskazywano na bezpośredni związek między opodatkowaniem dochodu spółek a tworzeniem wspólnego rynku<sup>6</sup>. Postulowano wówczas, aby ciężar opodatkowania dochodu spółek zachowywał neutralność wobec mechanizmów funkcjonowania wspólnego rynku. Powołany na początku lat sześćdziesiątych komitet ekspertów pod przewodnictwem prof. Claudio Segré sformułował w 1966 r. postulat neutralności podatkowej na obszarze Wspólnoty, zakazujący wpływania poprzez system podatkowy na wybór miejsca i sposobu inwestycji czy też wybór typu inwestycji oraz metod jej finansowania<sup>7</sup>. W 1967 r. Komisja Europejska przekazała Radzie Europejskiej program harmonizacji systemu podatko-

---

<sup>4</sup> C. Mik, op. cit., s. 276.

<sup>5</sup> S. van Thiel, Ch. Ratträ, M. Meër, *Corporate income taxation and the Internal Market without frontiers*, European Taxation, November 1990, s. 326.

<sup>6</sup> A. J. Martín Jiménez, *Towards Corporate Tax Harmonization In the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*, Kluwer Law International 1999, s. 7.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 20.

wego, koncentrujący się głównie na środkach dążących do osiągnięcia neutralności podatkowej w sferze podatków bezpośrednich.

W swoim najszerszym znaczeniu przyjętym przez International Fiscal Association<sup>8</sup>, zasada neutralności podatkowej polega na zakazie wpływania przez system podatkowy na procesy ekonomiczne<sup>9</sup>. W literaturze przedmiotu neutralność podatkową ujmuje się z dwóch punktów widzenia: makro- i mikroekonomicznego<sup>10</sup>.

Makroekonomiczny aspekt neutralności dotyczy budowy całego systemu podatkowego. W tym aspekcie neutralność podatkowa występuje wówczas, gdy opodatkowanie nie wpływa na rozmieszczenie czynników produkcji w różnych rodzajach działalności<sup>11</sup>. Alokacja zasobów powinna być regulowana przede wszystkim przez mechanizm rynkowy<sup>12</sup>. W przypadku błędnej alokacji, która występuje raczej rzadko, gdyż mechanizm konkurencji jest najczęściej najlepszym administratorem rynku, jej korekty można dokonywać przy pomocy innych instrumentów niż instrumenty podatkowe<sup>13</sup>. Ingerencja podatków w sposób dyskryminujący w stosunki konkurencyjne może między innymi hamować rozwój przedsiębiorczości i wzrost produkcji<sup>14</sup> oraz utrudniać przepływ towarów i usług i zniechęcać do dokonywania inwestycji<sup>15</sup>.

Mikroekonomiczny aspekt neutralności uwzględnia neutralność podatkową jako przesłankę wyznaczającą zachowanie indywidualnego podmiotu gospodarczego, pozwalającą ustalić czy i kiedy oddziaływanie podatkowe może zostać pominięte w decyzjach tego podmiotu<sup>16</sup>.

Konstrukcja prawna podatku nie powinna być wypełniona ani negatywną ani pozytywną treścią, która mogłaby skłaniać przedsię-

---

<sup>8</sup> Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe z siedzibą w Rotterdamie.

<sup>9</sup> General Report XXIV Kongres IFA 1963, projekt rezolucji, *Studies on International Fiscal Law*, „Cahiers de droit fiscal international”, Tom XLIII a, s. XLIV, General Report XXIV Kongres IFA, 1970, projekt rezolucji, *Studies on International Fiscal Law*, „Cahiers de droit fiscal international”, Vol. LV b, s. 70–73.

<sup>10</sup> Za A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. IV, Poznań 2000, s. 181; R. Elschen, M. Hüchtebrock, *Steuerneutralität in Finanzwissenschaft und Betriebswirtschaftslehre. Diskrepanzen und Konsequenzen*, „Finanzarchiv” 1983, t. 41, z. 2, s. 253–280; H. Naust, *Direkte Steuern und intertemporale Allokation*, Köln 1983, s. 23 i n.; por. F. K. Mann, *Die Neutralisierung des Finanzsystems* [w:] *Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus*, Tübingen 1970, s. 67 i n.; F. A. Hayek, *Recht. Gesetzgebung und Freiheit*, München 1980, s. 27 i n.

<sup>11</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, op. cit., s. 181.

<sup>12</sup> M. Lauré, *Science fiscale*, PUF, Paris 1993, s. 37.

<sup>13</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, op. cit., s. 182.

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Kluwer 1979, s. 20.

<sup>16</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, op. cit., s. 181.

biorców do podejmowania przedsięwzięć innych niż te, które w warunkach rynkowych byłyby dla nich najbardziej optymalne<sup>17</sup>. Brak takiej neutralności sprawia, że przedsiębiorcy przy podejmowaniu decyzji dążą do zmniejszenia obciążenia podatkowego, pomijając potrzeby wolnego rynku, zaś podatki i cały system podatkowy oddziałują na procesy gospodarcze reglamentacyjnie<sup>18</sup>.

Uwzględnienie zasady neutralności podatkowej najczęściej postulowane jest przez doktrynę prawa podatkowego w trzech sferach: jako neutralność wobec struktur podmiotowych i przedmiotowych kapitału, jako neutralność wobec wymiany oraz jako neutralność wobec źródeł dochodów<sup>19</sup>.

Neutralność wobec struktur zakłada, iż wielkość świadczenia podatkowego nie może zależeć od natury działalności przedsiębiorstwa (rolnicze, produkcja, handlowe), wielkości tego przedsiębiorstwa, jego struktury wewnętrznej czy też formy prawnej (przedsiębiorstwa indywidualne, spółki handlowe). Neutralny system podatkowy istnieje wówczas, gdy wybór tego czy innego sposobu koncentracji kapitału pozostaje całkowicie niezależny w stosunku do obciążenia podatkowego<sup>20</sup>. W istocie, jeśli w wyniku przekształcenia nie podwyższy się zdolność podmiotu do świadczenia podatkowego, zgodnie z regułami sprawiedliwości podatek nie powinien być pobierany<sup>21</sup>. Należy więc doprowadzić co najmniej do takiego stanu, by w zakresie poboru podatku od przedsiębiorstw wpływ wybranej drogi restrukturyzacji był zredukowały do minimum w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem, tak by zarządzanie przedsiębiorstwem pozostawało niezależne od względów podatkowych. W ten sposób w przypadkach projektów koncentracji przedsiębiorstwa aspekty podatkowe nie powinny odgrywać żadnej roli albo jedynie rolę drugorzędną w procesie podejmowania decyzji o restrukturyzacji<sup>22</sup>.

Neutralność w sferze wymiany powoduje, że system podatkowy nie modyfikuje w sposób istotny stosunku cen i nie jest w szczególności dyskryminujący w stosunku do tego czy innego typu produktu czy formy usługi.

Neutralność wobec źródeł dochodów wymaga równego opodatkowania różnych jego kategorii, oferowania kapitałom takich samych

---

<sup>17</sup> Ibidem, s. 182–184.

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> C. Claeys Bouaert, *Le principe de neutralité dans les fusions entre société mère et filiale*, Bruxelles 1987, s. 4.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Ibidem.

<sup>22</sup> Ibidem.

możliwości cyrkulacji i inwestowania z punktu widzenia podatkowego, niezależnie od tego jakie byłyby ich źródła.

Jak zauważono powyżej, stworzenie jednakowych warunków rozwoju i działania przedsiębiorstw we Wspólnocie Europejskiej możliwe jest tylko przy zachowaniu neutralności opodatkowania dochodu spółek. Neutralność podatkowa w sferze podatków bezpośrednich występuje w trzech domenach: jako neutralność wobec struktur podmiotowych kapitału, jako neutralność wobec wyboru miejsca prowadzenia działalności oraz jako zakaz dyskryminacji podatników znajdujących się w takiej samej sytuacji ekonomicznej.

Neutralność podatkowa wobec struktur podmiotowych kapitału zakłada, iż obciążenie podatkowe nie wpływa na decyzje podatników, które dotyczą sposobu jego koncentracji<sup>23</sup>. Neutralność ta odnosi się nie tylko do decyzji o strukturze podmiotowej zgromadzonego już kapitału, lecz również do decyzji o zmianie tej struktury w wyniku operacji restrukturyzacyjnych łączenia, podziału, wniesienia majątku czy zamiany udziałów.

Neutralność podatkowa w odniesieniu do decyzji o wyborze miejsca prowadzenia działalności gospodarczej zakłada stworzenie takich warunków gospodarczych, które nie różniłyby się od tych, które panują na rynkach wewnętrznych<sup>24</sup>. Wymaga to usuwania wszelkich ograniczeń i barier istniejących w prawie wewnętrznym poszczególnych państw członkowskich, wynikających z odmiennych niekiedy zasad opodatkowania zdarzeń, w których występuje element międzynarodowy<sup>25</sup>. Również zmiana struktury podmiotowej kapitału, stanowiąca jedną z form jego przepływu, powinna być traktowana w sposób tożsamy na płaszczyźnie krajowej, jak i na płaszczyźnie Wspólnoty.

Zakaz dyskryminacji podatników znajdujących się w podobnej sytuacji ekonomicznej ogranicza wprowadzanie przez państwa członkowskie takich regulacji podatkowych, które mogłyby negatywnie wpłynąć na swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału<sup>26</sup>. Różnice w ciężarze podatkowym nakładanym na ten sam dochód na podstawie przepisów wewnętrznych państw członkowskich wpływają w sposób dyskryminujący na traktowanie inwestorów krajowych oraz zagranicznych<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> C. Claeys Bouaert, *Wstęp do książki: G. Jorion...*

<sup>24</sup> B. Brzeziński, *Harmonizacja podatków bezpośrednich [w:] Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 39.

<sup>25</sup> H. Hamaekers, *Corporate Tax Policy and Competence of European Community: An EC Tax Convention with Non-Member States?*, „European Taxation” 1990, nr 12, s. 360.

<sup>26</sup> P. Farmer, R. Lyal, *EC Tax Law*, Oxford 1994, s. 334.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

Zasada neutralności podatkowej w zakresie opodatkowania dochodów spółek najczęściej ulega naruszeniu w odniesieniu do inwestycji o charakterze transgranicznym<sup>28</sup>. Charakter inwestycji transgranicznych implikuje występowanie neutralności podatkowej w dwóch jej odmianach: neutralności importu oraz neutralności eksportu kapitału. Naruszenie neutralności w przypadku importu kapitału ma miejsce w sytuacji, w której inwestorzy krajowi oraz inwestorzy zagraniczni nie są traktowani w sposób jednakowy z punktu widzenia krajowego prawa podatkowego<sup>29</sup>. Podobnie neutralność systemu podatkowego w stosunku do eksportowanego kapitału nie zostaje osiągnięta, jeżeli inwestor kapitału ponosi inny ciężar podatkowy w kraju i za granicą<sup>30</sup>. W konsekwencji w każdym z powyższych przypadków dyskryminujące zasady opodatkowania pozostają w sprzeczności z zasadą neutralności podatkowej i stanowią przeszkodę dla budowy wspólnego rynku na obszarze Wspólnoty Europejskiej.

Jak wskazywano wyżej, już na wczesnym etapie tworzenia Wspólnoty twórcy Traktatu Rzymskiego byli świadomi faktu, iż naruszenie neutralności w sferze opodatkowania dochodu spółek może stanowić przeszkodę dla tworzenia wspólnego rynku. Osiągnięcie powyższego celu w panujących wówczas warunkach politycznych i ekonomicznych możliwe było z jednej strony przez harmonizowanie systemów podatkowych państw członkowskich przy pomocy mechanizmów legislacyjnych, z drugiej strony zaś poprzez ścisłe zastosowanie reguł ustanowionych w Traktacie Rzymskim, w szczególności zakazu dyskryminacji w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitału.

Mimo iż, próby zbliżenia systemów podatkowych w sferze podatków bezpośrednich państw członkowskich podjęto stosunkowo wcześnie, bo już na początkowym etapie tworzenia Wspólnoty, cel ten osiągnięto jedynie w ograniczonym zakresie<sup>31</sup>. Regulacja w tym obszarze znalazła oparcie w art. 100 TWE<sup>32</sup>, który stanowi, iż Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Gospodarczym i Społecznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i ad-

---

<sup>28</sup> K. Stihl, *Dividend taxation in a free capital market*, „EC Tax Review” 1997, nr 4, s. 227.

<sup>29</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 21.

<sup>30</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>31</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 71.

<sup>32</sup> Obecnie art. 94 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

ministracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku.

Jak dotychczas usunięto tylko niektóre przeszkody odnoszące się do swobody dokonywania inwestycji transgranicznych, między innymi poprzez przyjęcie dyrektywy o wspólnym systemie podatkowym w odniesieniu do spółek-matek oraz spółek-córek różnych państw członkowskich<sup>33</sup>, dyrektywy o wspólnym systemie podatkowym dla płatności z tytułu odsetek i należności licencyjnych dokonywanych między spółkami powiązаныmi różnych państw członkowskich<sup>34</sup> oraz dyrektywy o wspólnym systemie podatkowym dla łączenia, podziału, wniesienia majątku, zamiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw członkowskich<sup>35</sup>.

Celem pierwszej ze wskazanych wyżej dyrektyw jest usunięcie podwójnego opodatkowania dochodu wypłacanego przez spółkę-córkę na rzecz spółki-matki innego państwa członkowskiego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Na obszarze Wspólnoty Europejskiej, do momentu przyjęcia dyrektywy PS, zjawisko podwójnego opodatkowania dochodu eliminowano poprzez zastosowanie łączących poszczególne państwa członkowskie postanowień umów bilateralnych. Fakt, iż nie wszystkie państwa takie umowy zawarły, a także rozbieżności w ich treści, nie sprzyjały jednakowej konkurencyjności przedsiębiorstw. Wynikające z powyższych okoliczności różnice w ciężarze podatkowym w stosunku do inwestorów kapitału z różnych państw członkowskich Wspólnoty naruszały bowiem nie tylko zasady wolnej konkurencji, lecz uniemożliwiały ponadto swobodny przepływ kapitału powodując dyskryminujące traktowanie inwestorów zagranicznych w porównaniu z sytuacją inwestorów krajowych<sup>36</sup>. Uregulowany w Dyrektywie PS wspólny system opodatkowania zakłada eliminację zarówno prawnego jak i ekonomicznego podwójnego opodatkowania dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, tylko wówczas bowiem zasada neutralności opodatkowania zostanie zachowana.

---

<sup>33</sup> Dyrektywa Rady Nr 90/435/EEC z 23.7.1990 r. o wspólnym systemie podatkowym w odniesieniu do spółek-matek oraz spółek-córek mających siedziby w różnych państwach członkowskich, O.J. 1990, L 225/6, dalej powoływana jako Dyrektywa PS.

<sup>34</sup> Dyrektywa Rady Nr 2003/49/EEC z 3.6.2003 r. o wspólnym systemie podatkowym w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych wypłacanych przez spółki zależne różnych państw członkowskich, O.J. 2003, L 157/49, dalej powoływana jako Dyrektywa IRP.

<sup>35</sup> Dyrektywa Rady Nr 90/434/EEC z 23.7.1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla łączenia, podziału, wniesienia majątku, zamiany udziałów w odniesieniu do spółek mających siedziby w różnych państwach członkowskich, O.J. 1990, L 225/1, dalej powoływana jako Dyrektywa MD.

<sup>36</sup> S. van Thiel, Ch. Ratträ, M. Meër, *Corporate income...*, s. 326.



Również druga z powołanych wyżej dyrektyw miała na celu usunięcie podwójnego opodatkowania dochodu wypłacanego przez spółki zależne różnych państw członkowskich; tym razem chodziło jednak o płatności z tytułu odsetek i należności licencyjnych. W myśl preambuły do Dyrektywy IRP osiągnięcie neutralności podatkowej wymaga m.in. aby transakcje spółek z różnych państw członkowskich nie podlegały mniej korzystnemu reżimowi opodatkowania aniżeli transakcje spółek mających siedzibę w jednym państwie członkowskim. Warunek ten nie był wcześniej spełniony z uwagi na fakt, że w przypadku płatności z tytułu odsetek i należności licencyjnych występowało podwójne opodatkowanie, które nie było w pełni eliminowane normami prawa krajowego i bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Celem ostatniej z powyższych dyrektyw było zobowiązanie państw członkowskich Wspólnoty Europejskiej do takiego ukształtowania obowiązujących na ich terytorium przepisów podatkowych, aby zyski kapitałowe, ujawniane po stronie spółki w trakcie zdarzeń prawnych stanowiących podstawę restrukturyzacji, nie były opodatkowywane w momencie ich ujawnienia, lecz w momencie realizacji. Podstawową przeszkodą dla dokonywania procesów reorganizacyjnych są wysokie koszty ich przeprowadzenia. W szczególności koszty te zwiększają koszty podatkowe ujawnionych w wyniku tych procesów zysków kapitałowych. Tymczasem ciężar podatkowy nie powinien być kryterium determinującym podjęcie decyzji o dokonaniu restrukturyzacji<sup>37</sup>. Powstanie zysków kapitałowych w wyniku restrukturyzacji przedsiębiorstwa nie jest zaś zjawiskiem rzadkim, zwłaszcza w przypadku, gdy zdarzenie będące ich źródłem nastąpiło wiele lat przed ich realizacją. Z punktu widzenia postulowanej przez Komisję Europejską zasady neutralności podatkowej zdarzeń prowadzących do restrukturyzacji przedsiębiorstwa jedynie czynniki finansowe, gospodarcze i strategiczne mogą stanowić podstawę takiej decyzji (neutralność podatkowa wobec struktur kapitału).

Niestety, jak dotychczas, nie przyjęto wspólnych regulacji dotyczących podatkowego rozliczania strat spółek-córek oraz stałych zakładów położonych za granicą<sup>38</sup>. Spółki macierzyste bądź zakłady główne najczęściej nie korzystają z prawa do obniżenia podstawy opodatkowania o straty powstałe w ich spółkach subsydiarnych bądź stałych zakładach położonych za granicą na podobnych zasadach, co spółki mające siedzibę w jednym państwie członkowskim. Dyskryminujące zasady opodatkowania naruszają tym samym mechanizm wolnego rynku i wpły-

---

<sup>37</sup> Ibidem.

<sup>38</sup> Projekt Dyrektywy, O.J. 1991, C 53/30.

wają negatywnie na swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału na obszarze Wspólnoty Europejskiej<sup>39</sup>.

Polityczne znaczenie opodatkowania bezpośredniego w poszczególnych państwach członkowskich utrudnia współpracę w zakresie legislacji zasad opodatkowania dochodu spółek mających siedziby w różnych państwach Wspólnoty Europejskiej<sup>40</sup>. W tym kontekście znaczenie pierwszoplanowe uzyskał drugi z mechanizmów integracji w zakresie opodatkowania dochodu spółek tj. działalność orzecznicza Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który poprzez ścisłe zastosowanie reguł ustanowionych w Traktacie Rzymskim, w szczególności zakazu dyskryminacji w odniesieniu do swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitału zapewnia nie tylko jednolitą wykładnię prawa wspólnotowego, lecz prowadzi jednocześnie do jego wzbogacenia o nowe zasady<sup>41</sup>.

Traktat nie wyposaża Trybunału bezpośrednio w funkcje prawodawcze. Zgodnie z jego postanowieniami Trybunał jest bowiem najwyższą władzą sądowniczą, która rozstrzyga w kwestiach związanych z prawem konstytucyjnym, administracyjnym, cywilnym, socjalnym oraz gospodarczym. Posiada też szerokie funkcje kontrolne w stosunku do aktów wydawanych przez inne instytucje. Jedną z podstawowych funkcji Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości jest jednak pełnienie roli sądu konstytucyjnego. Oczywiście jest zatem, iż w wykonaniu powyższej funkcji Trybunał w istocie nie tylko dokonuje jego interpretacji, ale również tworzy prawo. W historii orzecznictwa Trybunału spotykanych jest wiele orzeczeń, które kształtując nowe zasady powszechnie uznane zostały za obowiązujące prawo. Wystarczy wymienić w tym zakresie zasadę bezpośredniej skuteczności norm prawa wspólnotowego<sup>42</sup> oraz następstw z nią związanych<sup>43</sup>, zasadę prymatu prawa wspólnotowego nad pra-

---

<sup>39</sup> Problem dyskryminującego charakteru przepisów podatkowych dotyczących strat spółek-córek położonych za granicą będzie przedmiotem rozstrzygnięcia przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w sprawie ze skargi Marks & Spencer przeciwko brytyjskim organom podatkowym (sprawa 446/03).

<sup>40</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 62.

<sup>41</sup> L. Hinnekens, *The search for the framework conditions of the fundamental EC Treaty principles as applied by the European Court to Member State's direct taxation*, „EC Tax Review” 2002, nr 3, s. 113.

<sup>42</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 5.2.1963 r., sprawa 26/62 *NV Algemene Transport en Expeditie Onderneming van Gend and Loos v. Nederlands administratie der belastingen* [1963] ECR 1.

<sup>43</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 19.11.1991 r. w sprawach połączonych 6/90 i 9/90 *Andrea Francovich i Danila Bonifaci oraz inni v. Republika Włoska* [1991] ECR I-5357.

wem krajowym<sup>44</sup>, czy zasadę jednolitego stosowania prawa wspólnotowego w państwach członkowskich<sup>45</sup>.

Twórcza rola Trybunału w kształtowaniu zasad prawnych ujawniła się również w jego rozstrzygnięciach w sprawach podatkowych na tle wolności rynkowych. Trybunał bowiem precyzując zewnętrzne granice zasięgu swobód rynkowych rozszerzył ich zastosowanie na dziedziny tradycyjnie należące do kompetencji narodowych państw członkowskich, jaką jest bez wątpienia nakładanie podatków bezpośrednich w zakresie dochodu spółek<sup>46</sup>. Wskazując ograniczenia wyłącznych kompetencji państw członkowskich do nakładania podatków bezpośrednich, w początkowych swoich orzeczeniach, przy ocenie stopnia zgodności z pierwotnym prawem wspólnotowym, Trybunał opierał się na zakazie dyskryminacji inwestorów zagranicznych w porównaniu z sytuacją inwestorów krajowych<sup>47</sup>. Jak już wskazywano wyżej, uprzywilejowane traktowanie inwestorów krajowych w odniesieniu do inwestorów zagranicznych powoduje naruszenie postulowanej, zarówno w odniesieniu do importu jak i eksportu kapitału, zasady neutralności podatkowej, w wyniku czego inwestorzy przy podejmowaniu decyzji o alokacji zasobów finansowych, nie kierują się rachunkiem kosztów produkcji czy wskaźnikami wydajności ekonomicznej, lecz wysokością obciążenia podatkowego<sup>48</sup>.

Ogólna zasada niedyskryminacji w stosunkach wewnątrzwspólnotowych ze względu na obywatelstwo wyrażona została w art. 12 TWE. Zasada ta jest odnoszona następnie do poszczególnych dziedzin stosunków wspólnotowych w zakresie swobody przepływu towarów (art. 28–30 TWE), osób (art. 39–42 TWE oraz art. 43–48 TWE), usług (art. 49 TWE) i kapitału (art. 56 i art. 58 TWE)<sup>49</sup>. Mimo że reguły wykładni językowej wskazują, że zakres podmiotowy wspólnotowej zasady niedyskryminacji odnosi się wyłącznie do osób fizycznych, powszech-

---

<sup>44</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 3.6.1964 r., sprawa 6/64 *Flaminio Costa v. E.N.E.L.*, [1964] ECR 1251.

<sup>45</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13.2.1969 r., sprawa 14/68 *Walt Wilhelm v. Bundeskartellamt* [1969] ECR 1.

<sup>46</sup> Raport Komisji Europejskiej z 23.10.2001 r., *Company Taxation in the Internal Market*, COM (2001) 582 final.

<sup>47</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 217.

<sup>48</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 7.12.1995 r., sprawa 45/94 *Camara de Comercio, Industria y Navegacion de Ceuta v. Ayuntamiento de Ceuta* ECR [1995] I-4385.

<sup>49</sup> T. Lyons, *Discrimination Against Individuals and Enterprises on Grounds of Nationality: Direct Taxation and the European Court of Justice*, „British Tax Review” 1994, s. 556.

nie przyjmuje się, iż obejmuje ona również przedsiębiorstwa. Z tej też przyczyny większość zasad przyjętych przez Trybunał na tle zasady niedyskryminacji w sprawach z udziałem osób fizycznych, znajduje zastosowanie również do przedsiębiorstw.

W świetle postanowień Traktatu pojęcie dyskryminacji nie zostało zdefiniowane przez prawodawcę wspólnotowego, tym samym oznaczanie podstawowych jej cech leży w gestii Trybunału Sprawiedliwości. Najogólniej rzecz ujmując dyskryminacja oznacza odmiennie, mniej korzystne, traktowanie określonej kategorii podmiotów, które nie jest usprawiedliwione zróżnicowaniem sytuacji, w jakich podmioty te się znajdują<sup>50</sup>. Sam fakt zróżnicowania nie jest jeszcze zatem dyskryminacją; należy bowiem ustalić czy zachodzi podobieństwo sytuacji, a więc czy możliwe jest wskazanie istnienia wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej podmiotów uzasadniającej ich równe traktowanie<sup>51</sup>. Ponadto, nawet jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy charakteryzują się wspólną cechą istotną, nie zawsze jest to równoznaczne z istnieniem dyskryminacji. Konieczna jest jeszcze ocena kryterium, na podstawie którego dokonano owego zróżnicowania, kryterium to może bowiem przesądzić, iż zróżnicowanie w tym przypadku jest usprawiedliwione.

Przenosząc powyższe pojęcie na grunt prawa podatkowego należy stwierdzić, iż w ocenie Trybunału, dyskryminacja w aspekcie podatkowym najogólniej rzecz ujmując powstaje w przypadku nieuzasadnionego, mniej korzystnego, traktowania jednego podatnika w porównaniu z innym podatnikiem lub kategorią podatników, w odniesieniu do takiego samego przedmiotu opodatkowania, w tych samych warunkach<sup>52</sup>. Jak wskazywano wyżej, dyskryminacja podatkowa nie sprowadza się do istnienia różnic w systemach podatkowych państw członkowskich. Te ostatnie bowiem, mimo iż w rezultacie mogą prowadzić do naruszenia neutralności podatkowej i zniekształcenia podstaw rynku wewnętrznego, nie odnoszą się bezpośrednio do dyskryminacyjnego traktowania przez państwo członkowskie określonej kategorii podmio-

---

<sup>50</sup> Por. K. van Raad, *Non-Discrimination*, „British Tax Review” 1981, nr 2, s. 43.

<sup>51</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 5.

<sup>52</sup> Por. L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji w europejskim prawie podatkowym: czy można pokolorować kameleona?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 1, s. 7 i n. oraz orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14.2.1995 r., sprawa 279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995] ECR I-225; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 11.8.1995 r., sprawa 80/94 *G. H. E. J. Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen* [1995] ECR I-2493 oraz orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27.6.1996 r., sprawa 107/94 *P. H. Asscher v. Staatssecretaris van Financien* [1996] ECR I-3089.

tów znajdujących się w takiej samej sytuacji i w myśl art. 94 Traktatu podlegają harmonizacji w drodze dyrektywy.

W aspekcie wewnątrzspółnotowym zwyczajowy punkt dokonywania porównań na tle zakazu dyskryminacji opiera się na osobie podatnika<sup>53</sup>. Jak wskazywano wyżej, naruszenie neutralności podatkowej występuje bowiem w sytuacji, w której inwestorzy krajowi oraz inwestorzy zagraniczni nie są traktowani w sposób jednakowy z punktu widzenia krajowego prawa podatkowego<sup>54</sup>. Odmienne traktowanie spółek w zakresie opodatkowania ich dochodu opiera się przede wszystkim o obiektywne kryterium rezydencji podatkowej osoby prawnej<sup>55</sup>. Analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości prowadzi do wniosku, iż zróżnicowanie podatkowe spółek (także osób fizycznych) w oparciu o powyższe kryterium, co do zasady, nie jest dyskryminujące<sup>56</sup>. Oznacza to, iż państwa członkowskie mają więc prawo

<sup>53</sup> L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 17.

<sup>54</sup> A. J. Martín Jiménez, *op. cit.*, s. 21.

<sup>55</sup> Wyznaczając zakres jurysdykcji podatkowej państwa opierają się na założeniu, iż posiadają pełną kompetencję wykonywania władczych uprawnień w stosunku do wszystkich osób i rzeczy znajdujących się w obrębie jego terytorium. Podstawą jurysdykcji podatkowej jest zatem istnienie różnego rodzaju więzi o charakterze terytorialnym, personalnym i funkcjonalnym między suwerenem podatkowym a podatnikiem. Więzy te ujęte w postaci normatywnego wzorca (łącznika podatkowego) decydują o przyporządkowaniu podmiotu konkretnej jurysdykcji podatkowej. Podstawową formę wyznaczania jurysdykcji podatkowej stanowią łączniki podmiotowe. Z uwagi na formę powiązania podatnika z terytorium państwa, powiązanie to może wynikać albo z węzła prawnego w postaci obywatelstwa, albo z węzła fizycznego w postaci miejsca zamieszkania lub pobytu, miejsca siedziby osoby prawnej lub przynależności państwowej (łącznik rezydencji lub inaczej domicylu podatkowego). Jak dotychczas we współczesnych systemach podatkowych nie wypracowano wspólnych łączników o jednakowej treści, dlatego też analizy zagadnienia rezydencji podatkowej osób prawnych nie sposób dokonać w oderwaniu od krajowych systemów podatkowych. Podstawowym powszechnie stosowanym przez państwa łącznikiem rezydencji osoby prawnej jest łącznik siedziby, istnieje jednak szereg innych łączników o charakterze uzupełniającym takich jak przykładowo łącznik dyrekcji efektywnej, łącznik głównego biura dyrekcji, łącznik głównej działalności czy łącznik kontroli. Należy wskazać, iż polski ustawodawca wyznaczając granice jurysdykcji podatkowej w zakresie podatków dochodowych nie posługuje się pojęciem rezydencji czy domicylu osoby prawnej, a koncentruje się raczej na precyzyjnym określeniu podmiotowych przesłanek przyporządkowania polskiemu suwerenowi podatkowemu. Mimo braku w polskim języku prawnym sformułowania rezydencji podatkowej, w ocenie autorki, z uwagi na zakorzenienie się tego terminu w polskiej literaturze podatkowoprawnej użycie pojęcia rezydencji podatkowej dla potrzeb niniejszego opracowania wydaje się uzasadnione (por. przykładowo A. Biegalski, *Polska jurysdykcja podatkowa*, Poznań 2000; B. Brzeziński, M. Kalinowski, *op. cit.*).

<sup>56</sup> Por. między innymi orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14.2.1995 r., sprawa 279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* ECR

do wprowadzania do własnego ustawodawstwa podatkowego przepisów przyznających określone korzyści podatkowe wyłącznie rezydentom tego państwa, chyba że podatkowoprawną sytuacją rezydentów tego państwa oraz podmiotów nie posiadających statusu rezydenta jest porównywalna<sup>57</sup>.

W sprawie *Schumacker*, zdaniem Trybunału, obywatel belgijski pracujący i osiągający większość swoich dochodów w Niemczech, z punktu widzenia prawa podatkowego znajdował się obiektywnie w tej samej sytuacji co pracownik niemiecki. Z tego też względu odmowa przez niemieckie organy podatkowe przyznania preferencji podatkowych Panu Schumacker dostępnych dla rezydentów tego państwa stanowiła dyskryminację podatkową. Zważyć jednak należy, iż rozstrzygnięcie Trybunału byłoby inne gdyby podatnik nie osiągał całości lub większości dochodów w Niemczech. Wówczas jego sytuacja nie byłaby bowiem porównywalna z sytuacją obywateli niemieckich, z pewnych korzyści podatkowych o charakterze indywidualnym mogłby zaś skorzystać w miejscu swego zamieszkania<sup>58</sup>.

W sprawie *Commerzbank*<sup>59</sup> Trybunał uznał, iż brytyjskie prawo podatkowe dyskryminowało spółkę niemiecką poprzez odmowę zapłaty oprocentowania nadpłaconego podatku, w sytuacji gdy oprocentowanie takie przysługiwało podmiotom będącym rezydentami tego państwa. Podobnie w sprawie *Saint Gobain*<sup>60</sup> niemiecka administracja podatkowa odmówiła oddziałowi spółki francuskiej zastosowania pewnych obniżek podatku związanych z posiadaniem udziałów w innych spółkach, prezentując stanowisko, że przysługują one jedynie tym podmiotom, na których ciąży nieograniczony obowiązek podatkowy, a więc – praktycznie – spółkom mającym status rezydenta w Niemczech. Tymczasem Trybunał wskazał, że niemieckie przepisy podatkowe różnicu-

---

[1995] I-225 oraz orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 22.4.1999 r., sprawa 311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio* [1999] ECR I-2651.

<sup>57</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14.2.1995 r., sprawa 279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995] ECR I-225 oraz orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18.9.2003 r., sprawa 169/01 *Bosal Holding BV i Staatssecretaris van Financiën*, w chwili przygotowania artykułu jeszcze nie publikowane.

<sup>58</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 23.

<sup>59</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13.7.1993 r., sprawa 330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [1993] ECR I-4017.

<sup>60</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 21.9.1999 r., sprawa 307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1999] ECR I-6161.

jące sytuację prawną oddziału spółki zagranicznej oraz spółek krajowych naruszają w tym przypadku postanowienia Traktatu, gdyż nie są usprawiedliwione okolicznościami. Z kolei w sprawie *Royal Bank of Scotland*<sup>61</sup> Trybunał argumentował, iż skoro greckie ustawodawstwo podatkowe nie wprowadzało żadnego zróżnicowania w zakresie sposobu ustalania dochodu banków krajowych z jednej strony, a filii banków zagranicznych z drugiej, to zróżnicowanie stawek podatku wobec tych podmiotów nie znajduje żadnego uzasadnienia.

Z jednej strony zatem Trybunał Sprawiedliwości zasadniczo zaakceptował tradycyjną zasadę międzynarodowego prawa podatkowego, zgodnie z którą rezydenci i nie-rezydenci danego państwa członkowskiego nie znajdują się w podobnych sytuacjach, z drugiej strony jednak pozwala na odstępianie od niej w przypadku, gdy z uwagi na szczególne okoliczności prawne i faktyczne rozróżnienie to nie jest już obiektywnie uzasadnione<sup>62</sup>. Ponadto Trybunał wskazał, iż oceniając owe szczególne okoliczności dla potrzeb równego traktowania nie-rezydenta pod względem podatkowym w państwie źródła należy wziąć pod uwagę całość jego sytuacji podatkowej. Powyższe stanowisko prowadzi do stwierdzenia, iż wspólnotowy zakaz dyskryminacji swym zakresem znaczeniowym nie odpowiada zakazowi tradycyjnie przyjmowanemu w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego, a zatem nawet powszechnie akceptowane w prawie międzynarodowym zasady opodatkowania dochodu spółek mogą mieć charakter dyskryminujący w świetle postanowień Traktatu.

Twórcza rola Trybunału w kształtowaniu norm wspólnotowych w duchu neutralności podatkowej w zakresie opodatkowania dochodu spółek widoczna jest również przy okazji definiowania przez Trybunał pojęcia dyskryminacji pośredniej (ukrytej). W uzasadnieniu orzeczenia w sprawie *Biehl* Trybunał wskazał, iż zasada neutralności podatkowej i będąca jej normatywnym wyrazem zasada równego traktowania zakazują nie tylko jawnej dyskryminacji z powodu obywatelstwa lub, w przypadku spółki, miejsca jej siedziby, ale również wszelkich innych ukrytych form dyskryminacji, które poprzez zastosowanie innych kryteriów różnicujących prowadzą do tego samego efektu<sup>63</sup>. Podobnego roz-

---

go Trybunału Sprawiedliwości z 22.4.1999 r., sprawa 311/97 *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio* [1999] ECR I-2651.

<sup>62</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14.2.1995 r., sprawa 279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker* [1995] ECR I-225.

<sup>63</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 8.5.1990 r., sprawa 175/88 *Klaus Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg* [1990] ECR I-1779.

szerzenia wspólnotowego zakazu dyskryminacji podatkowej, tylko pośrednio opartego na obywatelstwie (miejscu siedziby), Trybunał dokonał w sprawie *Bachmann*<sup>64</sup>, *Asscher*<sup>65</sup> i *Comerzbank*<sup>66</sup>. Zdaniem Trybunału przepisy, które niezależnie od obywatelstwa danego podatnika w oparciu o kryterium rezydencji nakładają większe obciążenia podatkowe na podatników nie-rezydentów niż na rezydentów adresowane są głównie do pierwszej grupy tych podmiotów, bowiem nie-rezydentami są głównie obywatele innych państw. Podobnie przepisy, które niezależnie od miejsca siedziby spółki, ale poprzez zastosowanie innych kryteriów różnicujących prowadzących do takiego samego rezultatu, nakładają większe obciążenia podatkowe na spółki nie-rezydentów aniżeli na rezydentów mają charakter dyskryminujący i stanowią naruszenie swobody podejmowania działalności gospodarczej. Na marginesie ponadto należy wskazać, iż również w tym przypadku Trybunał odstąpił od tradycyjnie przyjmowanych w międzynarodowym prawie podatkowym zasad (art. 24 Modelu Konwencji OECD). Zakaz dyskryminacji w świetle powyższego przepisu dotyczy bowiem tylko sytuacji, w której dwaj rezydenci są traktowani różnie z powodu różnego obywatelstwa.

Problem wspólnotowej niedyskryminacji podatkowej na tle wolności rynkowych, mimo, iż początkowe orzecznictwo Trybunału w tym zakresie tak wskazywało<sup>67</sup>, nie dotyczy w swej istocie tylko spółek rezydentów innego państwa członkowskiego, które osiągają dochody w państwie źródła, ale odnosi się także do spółek rezydentów państwa członkowskiego nakładającego podatek, jako że również te podmioty są objęte ochroną w zakresie korzystania ze swobód w ramach rynku wewnętrznego. Powyższa zasada prawna wynika wprost z dotychczasowych orzeczeń Trybunału, które wydane zostały przy okazji identyfikacji zjawiska odwrotnej dyskryminacji podatkowej<sup>68</sup>. Wniosek ten jest

---

<sup>64</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28.1.1992 r., sprawa 204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249.

<sup>65</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27.6.1996 r., sprawa 107/94 *P. H. Asscher v. Staatssecretaris van Financien* [1996] ECR I-3089.

<sup>66</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13.7.1993 r., sprawa 330/91 *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG* [1993] ECR I-4017.

<sup>67</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28.1.1986 r., sprawa 270/83 *Komisja v. Francja* [1986] ECR I-273, znane również w literaturze przedmiotu pod nazwą *Avoir Fiscal*.

<sup>68</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16.7.1998 r., sprawa 264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* [1998] ECR I-4695; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18.11.1999 r., sprawa 200/98 *X AB and Y AB v. Riksskatteverket* [1999]



uzasadniony również w świetle postulowanej w stosunkach wewnątrz-wspólnotowych zasady neutralności podatkowej w zakresie opodatkowania dochodów spółek, zgodnie z którą inwestorzy krajowi oraz inwestorzy zagraniczni powinni być traktowani w sposób jednakowy z punktu widzenia krajowego prawa podatkowego<sup>69</sup>.

Zjawisko odwrotnej dyskryminacji podatkowej ma miejsce w przypadku, gdy państwo członkowskie nakłada większy ciężar podatkowy na rezydentów swojego państwa aniżeli w takich samych okolicznościach na podmioty zagraniczne<sup>70</sup>. W ocenie Trybunału postanowienia Traktatu dotyczące swobód rynkowych nie przyznają ochrony prawnej w sytuacjach czysto wewnętrznych<sup>71</sup>, a jedynie w sytuacjach związanych z działalnością przekraczającą granice państwa członkowskiego. Obywatele państwa członkowskiego nakładającego podatek są jednak objęci ochroną traktatową w zakresie korzystania ze swobód w ramach rynku wewnętrznego, jeżeli znajdują się oni w sytuacji, którą można uznać za równoważną tej, w jakiej znajduje się jakakolwiek inna osoba korzystająca z podobnych praw i wolności wynikających z Traktatu (pionowa dyskryminacja podatkowa). Z drugiej strony wspólnotowy zakaz dyskryminacji, w ocenie Trybunału, nie obejmuje przypadków, w których państwo członkowskie traktuje z podatkowego punktu widzenia rezydentów różnych państw członkowskich odmiennie niż rezydentów państwa trzeciego (pozioma dyskryminacja podatkowa)<sup>72</sup>. Aktualne prawo Wspólnoty nie zobowiązuje bowiem państwa członkowskiego do opodatkowywania rezydentów państw członkowskich w wysokości wynikającej z najbardziej korzystnych postanowień umów dwustronnych zawartych z państwem trzecim, pozioma dyskryminacja podatkowa nie stanowi zaś przeszkody dla swobodnego przepływu osób, towarów, usług i kapitału, a tym samym naruszenia neutralności podatkowej. Innymi słowy, państwa członkowskie mają swobodę w zakresie podpisywania

---

ECR I-8261; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13.4.2000 r., sprawa 251/98 *C. Baars v. Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem* [2000] ECR I-9641; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14.12.2000 r., sprawa 141/99 *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Belgia* [2001] ECR I-3541.

<sup>69</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 21.

<sup>70</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27.6.1996 r., sprawa 107/94 *P. H. Asscher v. Staatssecretaris van Financien* [1996] ECR I-3089 oraz orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12.4.1994 r., sprawa 1/93 *Haliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financien* [1994] ECR I-1137.

<sup>71</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 26.1.1993 r., sprawa 112/91 *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1993] ECR I-429.

<sup>72</sup> L. Hinnekens, *The search for the framework...*, s. 114.

umów międzynarodowych w obszarach nie objętych harmonizacją, jeżeli nie pozostają w sprzeczności ze zobowiązaniami wynikającymi z Traktatu. Trybunał zaakceptował przy tym pogląd, że zróżnicowanie w tych umowach sytuacji prawnej podatników, nawet wówczas, gdy dokonywane jest w oparciu o kryterium miejsca siedziby spółki lub obywatelstwa nie musi prowadzić do powstania efektów dyskryminacyjnych<sup>73</sup>.

W sprawie *Gilly*<sup>74</sup> Trybunał stwierdził, iż postanowienia umowy niemiecko-francuskiej dokonujące rozgraniczenia jurysdykcji podatkowych tych państw w zakresie opodatkowania dochodów z pracy najmniejszej w zależności od kryterium przynależności pracownika do kategorii pracowników transgranicznych, czasu posiadania statusu rezydenta czy też zatrudnienia w jednostce sektora publicznego bądź prywatnego nie narusza normy zawartej w art. 39 Traktatu. Powołane wyżej kryteria stanowią bowiem jedynie przyjęte w międzynarodowym prawie podatkowym łączniki alokacji jurysdykcji podatkowych dla potrzeb zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dochodu i majątku. Wynikające z zastosowania powyższych łączników różnice w ciężarze podatkowym nakładanym na podatników przez państwa członkowskie są wynikiem braku harmonizacji porządków prawnych państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich i z tego względu postanowienia powołanej wyżej umowy nie naruszają postanowień Traktatu. W ocenie Trybunału celem zawartej umowy było wyłącznie zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu dochodu w każdym z państw członkowskich, a nie zaś zagwarantowanie rezydentom państw kontraktujących, iż nie będą oni ponosić większego ciężaru podatkowego aniżeli rezydenci innego państwa.

Zastanawiające w niniejszej sprawie jest to, że Trybunał w uzasadnieniu powyższego rozstrzygnięcia oparł się raczej na celach międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, aniżeli jego dotychczasowym orzecznictwie, które zapadło na tle zasady niedyskryminacji. Wydaje się, iż Trybunał zaakceptował tym samym stosowanie zasad opodatkowania wynikających z umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w systemie prawa europejskiego. Zaprezentowane stanowisko prowadzi bowiem do zaakceptowania uzupełniającego charakteru przyjętych w międzynarodo-

---

<sup>73</sup> Por. D. Hughes, *Gilly and the Big Picture*, „Bulletin for International Fiscal Documentation” 1998, nr 8–9, s. 33.

<sup>74</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 12.5.1998 r., sprawa 336/96 *Mr and Mrs Robert Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin* [1998] ECR I-2793.

wym prawie podatkowym zasad, nawet w przypadku, gdy naruszają one swobody rynkowe do czasu przyjęcia stosownych regulacji wspólnotowych służących eliminacji podwójnego opodatkowania dochodu<sup>75</sup>.

Wspólnotowy zakaz dyskryminacji podatkowej, mimo iż nie służy to zachowaniu pełnej neutralności podatkowej w zakresie opodatkowania dochodu spółek, nie ma wymiaru absolutnego. Jego zastosowanie w ocenie Trybunału ograniczone jest szczególnie uzasadnionymi przyczynami zasługującymi na ochronę w świetle postanowień Traktatu<sup>76</sup>.

Zgodnie z przyjętą przez Trybunał w tym zakresie linią orzeczniczą bezpośrednia dyskryminacja podatkowa, co do zasady, jest uzasadniona tylko w przypadkach wyraźnie wskazanych w Traktacie ograniczających się do wykonywania władztwa publicznego, bezpieczeństwa publicznego oraz zdrowia publicznego<sup>77</sup>. Pośrednia dyskryminacja podatkowa nie pozostaje w sprzeczności z ogólnym zakazem dyskryminacji, jeżeli istnieją dostatecznie ważne ku niej przyczyny<sup>78</sup>. Treścią tej zasady jest uznanie, że w pewnych skrajnych wypadkach, ze względu na potrzebę ochrony dostatecznie ważnych wartości, nawet postępowanie dyskryminacyjne powinno być tolerowane i usprawiedliwione<sup>79</sup>.

Przesłanki zastosowania zasady szczególnie uzasadnionej przyczyny określone zostały w orzeczeniu *Bachmann*<sup>80</sup> na tle swobody przepływu pracowników oraz w orzeczeniu *Futura*<sup>81</sup> na tle swobody podejmowania działań gospodarczych. Przesłanki te najczęściej związane są z zasługującym na ochronę Wspólnoty publicznym interesem narodowym, brakiem stosownych regulacji wspólnotowych, koniecznością osiągnięcia założonego celu oraz jego proporcjonalnością do będących jego rezultatem ograniczeń wolności wspólnotowych<sup>82</sup>. Jak dotychczas do

---

<sup>75</sup> L. Hinnekens, *The search for the framework...*, s. 115; por. także orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15.5.1997 r., sprawa 250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* [1997] ECR I-2471.

<sup>76</sup> Ang. rule of reason.

<sup>77</sup> Por. art. 30, art. 39 (3), art. 39 (4), art. 45, art. 46 (1), art. 55 oraz art. 58 (1) b Traktatu.

<sup>78</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 20.2.1979 r., sprawa 120/78 *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Branntwein* [1979] ECR 649, w literaturze przytaczane jako *Cassis de Dijon*.

<sup>79</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 13.

<sup>80</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28.1.1992 r., sprawa 204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgian State* [1992] ECR I-249.

<sup>81</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15.5.1997 r., sprawa 250/95 *Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions* [1997] ECR I-2471.

<sup>82</sup> Por. L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 57.

okoliczności usprawiedliwiających dyskryminację pośrednią, w ocenie Trybunału, należy potrzeba zapewnienia efektywnej kontroli podatkowej oraz stosowania środków zapobiegających nadużyciom podatkowym, potrzeba zapewnienia spójności wewnętrznego systemu podatkowego państwa członkowskiego oraz konieczność ochrony funkcjonalnej integralności międzynarodowych reguł podatkowych. Mimo że przyjęta przez Trybunał zasada szczególnie uzasadnionej przyczyny, w literaturze przedmiotu postrzegana była jako środek służący erozji wspólnotowego zakazu dyskryminacji bezzasadnie ograniczający swobody rynkowe<sup>83</sup>, jak dotychczas znalazła ona w rzeczywistości ograniczone zastosowanie w zakresie podatków bezpośrednich<sup>84</sup>.

Jak podnoszono wyżej, wskazując ograniczenia wyłącznych kompetencji państw członkowskich do nakładania podatków bezpośrednich na tle swobód traktatowych, w początkowych swoich orzeczeniach Trybunał opierał się głównie na zakazie dyskryminacji jako integrującej normatywnej zasadzie podatkowej mającej swe oparcie w postulowanej zasadzie neutralności podatkowej<sup>85</sup>. W późniejszych swoich orzeczeniach Trybunał doszedł jednak do wniosku, iż, podobnie jak w innych dziedzinach<sup>86</sup>, również w zakresie nakładania podatków bezpośrednich swobody rynkowe daleko wykraczają poza granice wyznaczone przez zakaz dyskryminacji podatkowej<sup>87</sup>. Trybunał wskazał, iż nie tylko przepisy prawa krajowego o charakterze dyskryminacyjnym naruszają wolności leżące u podstaw rynku wewnętrznego, ale także wszel-

---

<sup>83</sup> B. Knobbe-Keuk, *Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification*, „EC Tax Review” 1994, nr 3, s. 74.

<sup>84</sup> Zob. cytowane wyżej orzeczenie w sprawie *Bachmann*, w którym uznano dyskryminację podatkową za usprawiedliwioną ze względu na potrzebę zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

<sup>85</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 217; R. Lyal, *Non-discrimination and direct tax in Community law*, „EC Tax Review” 2003, nr 2, s. 68.

<sup>86</sup> Por. orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 11.7.1974 r., sprawa 8/74 *Procureur du Roi v. Benoit and Gustave Dassonville* [1974] ECR 837; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15.12.1995 r., sprawa 415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA v. Jean-Marc Bosman and others and Union des associations européennes de football (UEFA) v. Jean-Marc Bosman* [1995] ECR I-4921; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 31.3.1993 r., sprawa 19/92 *Dieter Kraus v. Land Baden-Württemberg* [1993] ECR I-1663; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 30.11.1995 r., sprawa 55/94 *Reinhard Gebhard v. Consiglio dell’Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano* [1995] ECR I-41665; orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 10.5.1995 r., sprawa 384/93 *Alpine Investments BV v. Minister van Financien* [1995] ECR I-1141.

<sup>87</sup> L. Hinnekens, *The search for the framework...*, s. 115.

kie inne klauzule, które mogą ograniczać lub czynić iluzorycznymi gwarancje w nich zawarte. W ocenie Trybunału zatem przyjęcie w stosunkach wewnątrzspółnotowych zasady neutralności podatkowej w zakresie podatków bezpośrednich wymaga zastosowania nie tylko wspólnotowej zasady niedyskryminacji, ale również eliminacji wszelkich niedyskryminacyjnych ograniczeń podstawowych wolności.

Powyższa zasada znalazła także zastosowanie w orzecznictwie Trybunału w sprawach podatkowych. W jednym z pierwszych orzeczeń Trybunału w tym zakresie w sprawie *Komisja v. Francja*<sup>88</sup> nawiązując do swojego wcześniejszego rozstrzygnięcia w sprawie *Dassonville*<sup>89</sup> Trybunał wskazał, iż czynnikami stanowiącymi przeszkodę dla swobodnego przepływu towarów mogą być również preferencje podatkowe dla określonej grupy podmiotów. Zgodnie z francuskimi przepisami podatkowymi stałe zakłady spółek zagranicznych położone we Francji, mimo iż podlegały tożsamemu reżimowi opodatkowania w tym państwie, co spółki francuskie, nie korzystały z możliwości zaliczenia zapłaconego u źródła podatku od dywidend. Zastosowane przez Francję preferencje podatkowe, zdaniem Trybunału, zachęcały francuskich wydawców do drukowania swoich gazet we Francji, co tym samym utrudnia import czasopism wydrukowanych w innych państwie członkowskim.

Podobną argumentację Trybunał zastosował następnie w odniesieniu do opodatkowania dochodu spółek w sprawie *Futura*, w której luksemburski oddział francuskiej spółki zakwestionował luksemburskie przepisy podatkowe pozwalające podatnikom nie będącym rezydentami tego państwa na obniżenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym o poniesioną uprzednio stratę pod warunkiem wykazania ekonomicznego związku z uzyskanym przez ten zakład w tym samym roku podatkowym przychodem oraz prowadzenia dla zakładu zgodnie z obowiązującym w Luksemburgu prawem ksiąg rachunkowych<sup>90</sup>. Trybunał uznał, że uwarunkowanie prawa do odliczenia strat oddziału poniesionych w latach ubiegłych od przychodów osiągniętych w bieżącym roku podatkowym od prowadzenia stosownych ksiąg rachunkowych w Luksemburgu, bez względu na jego kwalifikację na gruncie wspólnotowej zasady niedyskryminacji, w sposób nieupraw-

---

<sup>88</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 7.5.1985 r., sprawa 18/84 *Komisja v. Francja* [1985] ECR 1339.

<sup>89</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 11.7.1974 r., sprawa 8/74 *Procureur du Roi v. Benoit and Gustave Dassonville* [1974] ECR 837.

<sup>90</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 15.5.1997 r., sprawa 250/95 *Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions* [1997] ECR I-2471.

niony stanowi niedyskryminacyjne ograniczenie wobec osób prawnych korzystających ze swobody działań gospodarczych na gruncie art. 43 Traktatu<sup>91</sup>.

Kontynuacją linii orzeczniczej przyjętej w sprawie *Futura*, w myśl której ograniczające wolności rynkowe zasady opodatkowania nie mogą być akceptowane nawet wówczas, gdy nie mają charakteru dyskryminacyjnego<sup>92</sup> były późniejsze rozstrzygnięcia Trybunału w sprawach *ICI*<sup>93</sup>, *Baars*<sup>94</sup> i *Saint-Gobain*<sup>95</sup> na gruncie tej samej swobody wspólnotowej, w sprawie *Safir*<sup>96</sup> na gruncie swobody świadczenia usług oraz w sprawie *Verkooijen*<sup>97</sup> na gruncie swobody przepływu kapitału.

Wskazany wyżej zakaz stosowania przez państwa członkowskie wszelkich niedyskryminacyjnych ograniczeń podstawowych wolności rynkowych pozostaje daleki od uznania go za usystematyzowaną i utrwaloną wspólnotową zasadę integrującą w systemie podatków bezpośrednich. Jak dotychczas bowiem Trybunał nie sformułował jasnych reguł wyznaczających jego zakres znaczeniowy ani też metod precyzowania jego treści. Odnosząc powyższą regułę do opodatkowania dochodu spółek, w świetle dotychczasowego orzecznictwa Trybunału zaryzykować można stwierdzenie, iż jej treścią jest zakaz stosowania przez państwa członkowskie takich przepisów podatkowych, które prowadzą bezpośrednio do ograniczenia podstawowych wolności rynkowych. Niepodobna jednak nie zauważyć, iż wyznaczenie w sposób tak szeroki zakresu zastosowania zakazu wszelkich niedyskryminacyjnych przeszkód na tle swobód rynkowych prowadzić może nie tylko do ograniczenia, ale i pozbawienia kompetencji prawodawczych państw członkowskich w sferze opodatkowania dochodu spółek. Każdy bowiem dodatkowy ciężar czy też koszt nakładany przez państwa członkowskie podlegał będzie

---

<sup>91</sup> Ibidem.

<sup>92</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 250.

<sup>93</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 16.7.1998 r., sprawa 264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* [1998] ECR I-4695.

<sup>94</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 13.4.2000 r., sprawa C-251/98 *C. Baars v Inspecteur der Belastingen Particulieren / Ondernemingen Gorinchem* [2000] ECR I-2787.

<sup>95</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 21.9.1999 r., sprawa 307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt* [1999] ECR I-6161.

<sup>96</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28.4.1998 r., sprawa 118/96 *Jessica Safir v. Skattemyndigheten i Dalarnas Län, formerly Skattemyndigheten i Kopparbergs Län* [1998] ECR I-1897.

<sup>97</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 6.7.2000 r., sprawa 35/98 *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen* [2000] ECR I-4071.

ocenie z punktu widzenia jego kompatybilności z gwarantowanymi przez Traktat uprawnieniami związanymi z korzystaniem ze swobód rynkowych<sup>98</sup>. W konsekwencji zatem należy stwierdzić, że nie tyle uwarunkowania dla stosowania zasady niedyskryminacji przyjęte przez Trybunał, co zdrowy rozsądek nakazuje przyjąć, iż dodatkowe ciężary czy też koszty stanowią rzeczywistą przeszkodę w zakresie korzystania ze swobód rynkowych tylko w przypadku, gdy są nadmiernie dolegliwe<sup>99</sup>. Nie sposób przyjąć, iż nawet nieznaczące „utrudnienia” o charakterze podatkowym objęte są zakazem stosowania niedyskryminacyjnych ograniczeń swobód rynkowych w przypadku, gdy ich zastosowanie konieczne jest dla ochrony interesów fiskalnych państw członkowskich czy też jest powszechnie akceptowane na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. W tym zakresie należy zatem postulować, aby również w odniesieniu do zakazu niedyskryminacyjnych przeszkód w zakresie swobód rynkowych korzystać z jego ograniczeń podyktowanych szczególnie uzasadnionymi przyczynami zasługującymi na ochronę w świetle postanowień Traktatu. Powyższe okoliczności powodują jednak, iż obecnie zastosowanie wspólnotowego zakazu niedyskryminacyjnych przeszkód w zakresie swobód rynkowych jest jeszcze bardziej złożone aniżeli zastosowanie zasady niedyskryminacji i w dużej mierze zależało będzie od konkretnych faktów i okoliczności sprawy.

Jak już podnoszono, polityczne znaczenie opodatkowania bezpośredniego w poszczególnych państwach członkowskich utrudnia współpracę w zakresie legislacji zasad opodatkowania dochodu spółek mających siedziby w różnych państwach Wspólnoty Europejskiej<sup>100</sup>. Obszary objęte harmonizacją zasad w wyniku pozytywnej integracji podatkowej w zakresie opodatkowania dochodów spółek ograniczają się zaledwie do kilku dyrektyw i Konwencji Arbitrażowej. Odnosząc się do prawnych mechanizmów negatywnej integracji europejskiej w zakresie opodatkowania dochodów spółek stwierdzić można istnienie dwóch zasad integrujących będących wynikiem działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości tj. zasady niedyskryminacji i zakazu niedyskryminacyjnych przeszkód w zakresie swobód rynkowych. Bez wątplenia działalność Trybunału w zakresie znoszenia wszelkich barier podatkowych wpływających na konkurencyjność przedsiębiorstw różnych państw członkowskich, a tym samym na swobodny przepływ towarów, usług

---

<sup>98</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 18.9.2003 r., sprawa 169/01 *Bosal Holding BV i Staatssecretaris van Financiën*, w chwili przygotowywania artykułu jeszcze nie publikowane.

<sup>99</sup> L. Hinnekens, *The search for the framework...*, s. 117.

<sup>100</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 62.

osób i kapitału między tymi państwami należy postrzegać jako pozytywny czynnik w procesie integracji europejskiej. Nie sposób jednak nie zauważyć, iż zastępowanie politycznego procesu legislacyjnego we Wspólnocie Europejskiej przez prawotwórczą działalność Trybunału ma istotne wady. Sądowy proces harmonizacji jest nieuchronnie nie tylko ociężały, ale i kosztowny. Nawet bowiem uznając, iż postanowienia Traktatu stanowią normy na które obywatele państw członkowskich mogą powoływać się w sposób bezpośredni przed sądem, wdrożenie tych praw w życie wymaga czasu i nakładu znacznych środków. Nie sposób też uniknąć błędów sądowych.

Przykładem takiego orzeczenia jest rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie *Daily Mail*<sup>101</sup>. Nie sposób nie zauważyć, iż Trybunał w sprawie tej nie rozstrzygnął zasadniczego problemu podatkowego zawartego w pytaniu prawnym zadany przez sąd krajowy. Sąd krajowy zwrócił się bowiem z pytaniem czy normy zawarte w art. 43 i 48 TWE uniemożliwiają państwom członkowskim zakazywanie spółkom przenoszenia ich siedziby do innego państwa członkowskiego bez uprzedniej zgody, w przypadku gdy może prowadzić to do uniknięcia opodatkowania w państwie źródła powstałych już przychodów, bądź w przypadku, gdy może dojść do uniknięcia opodatkowania ewentualnych zysków kapitałowych, które osiągnięto by po przeniesieniu siedziby spółki. W odpowiedzi Trybunał wskazał zaś, iż spółki, w przeciwieństwie do osób fizycznych, są tylko pewną konstrukcją prawną, zatem ich powstanie i dalsze funkcjonowanie ściśle związane jest z przepisami prawa krajowego, na mocy których powstały. Ponieważ przepisy państw członkowskich w tym zakresie nie zostały zharmonizowane, problem prawny dotyczący przeniesienia siedziby spółki z jednego państwa członkowskiego do drugiego nie może być rozwiązany w oparciu o art. 43 i art. 48 TWE, bowiem przepisy te nie przyznają uprawnienia spółce jednego państwa członkowskiego do swobodnego przeniesienia swojej siedziby do innego państwa. W ocenie Trybunału zatem przedstawiony problem prawny wychodzi poza ramy określone przez postanowienia Traktatu w zakresie wolności wspólnotowych.

Z powyższego stwierdzenia wynika, iż odpowiadając na zadane pytanie prawne Trybunał skoncentrował się raczej na kwestiach związanych z możliwością przenoszenia przez spółki swojej siedziby do innego państwa członkowskiego na tle prawa spółek aniżeli kwestii

---

<sup>101</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27.9.1988 r., sprawa 81/87 *The Queen v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc.* [1988] ECR 5483.



czy zachodzi w tym przypadku przypadek dyskryminacji spółki, która chce się „uwolnić” od jurysdykcji podatkowej jednego państwa na rzecz drugiego<sup>102</sup>.

Nie sposób oprzeć się wrażeniu, iż Trybunał próbował tym sposobem uciec od rozstrzygnięcia kwestii o znacznej doniosłości z punktu widzenia interesów Wspólnoty oraz państw członkowskich. Problem ten pozostaje nadal w gestii prawodawcy wspólnotowego. Nie ulega wątpliwości, iż uznanie przez Trybunał, że swoboda przenoszenia swojej siedziby przez spółki stanowi jedną z form wykonywania swobody przepływu osób, spowodowałoby migrację podmiotów gospodarczych do krajów o korzystniejszych systemach podatkowych, a co za tym idzie niektóre państwa członkowskie straciłyby część swoich dochodów budżetowych. Argument ten nie wydaje się jednak wystarczającą podstawą uzasadniającą rozstrzygnięcie Trybunału. Niektóre z państw członkowskich stosowały bowiem takie reżimy podatkowe, które powodowały utratę dochodów budżetowych przez inne państwa bez potrzeby migracji na ich terytorium. W ślad za Adwokatem Generalnym Darnonem należało raczej zająć stanowisko, iż przeniesienie siedziby przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego może być postrzegane jako forma korzystania ze swobody działalności gospodarczej, podlegająca ocenie z punktu widzenia czynników wskazujących czy taka operacja wywiera wpływ na ekonomiczną integrację spółek w państwie rezydencji.

W świetle powyższych uwag należy stwierdzić, iż rozstrzygnięcie Trybunału nie było słuszne, bowiem za czynnik stanowiący przeszkodę dla swobody podejmowania działalności gospodarczej można uznać również przepisy podatkowe, które powstrzymują podmioty gospodarcze przed zmianą swojej rezydencji dla celów podatkowych. Inną kwestią jest natomiast rozstrzygnięcie czy w sprawie nie znalazłoby zastosowania wyłączenie od ogólnej zasady swobody przepływu osób w oparciu o klauzulę porządku publicznego dla ochrony istotnych interesów fiskalnych państw członkowskich<sup>103</sup>.

Podobnie jak w sprawie *Daily Mail* Trybunał uniknął rozstrzygnięcia zasadniczej kwestii również w sprawie *Bachmann*<sup>104</sup>. Sprawa dotyczyła zgodności z prawem wspólnotowym przepisów belgijskiego prawa podatkowego, zgodnie z którym możliwość odliczenia od docho-

---

<sup>102</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 18.

<sup>103</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 225.

<sup>104</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28.1.1992 r., sprawa 204/90 *Hanns-Martin Bachmann v. Belgia* [1992] ECR I-249.

du składek ubezpieczeniowych uzależniona jest od faktu, czy składka płacona jest w Belgii, na rzecz belgijskiej firmy ubezpieczeniowej bądź belgijskiego oddziału firmy zagranicznej. Trybunał stwierdził, iż – podobnie jak w sprawie *Biehl*<sup>105</sup> – przepisy belgijskiego prawa podatkowego działają głównie na niekorzyść podatników nie będących obywatelami innych państw członkowskich. Następnie jednak Trybunał przystąpił do rozważań czy odstępstwo od ogólnej zasady swobody przepływu osób jest uzasadnione. Trybunał odrzucił w niniejszej sprawie możliwość uzasadnionego ograniczenia swobody celem ochrony interesów państwa w oparciu o klauzulę porządku publicznego. Przedstawiciele władz belgijskich powołali się na trzy argumenty uzasadniające odstąpienie od ogólnej zasady swobodnego przepływu osób dla ochrony porządku publicznego. Trzeci argument rządu belgijskiego uzasadniał odstąpienie od zasady swobody działań gospodarczych potrzebą zachowania spójności systemu podatkowego, z uwagi na zależność, która istnieje między prawem do odliczenia od dochodu składek ubezpieczeniowych oraz opodatkowaniem świadczeń uzyskiwanych w późniejszym okresie od firmy ubezpieczeniowej, oraz odpowiednio brakiem prawa do odliczenia składek i zwolnieniem w podatku dochodowym uzyskiwanych na podstawie polisy ubezpieczeniowej świadczeń. Trybunał przyjął powyższą argumentację za zasadną i w rezultacie wydał niekorzystne rozstrzygnięcie dla podatnika. W ocenie Trybunału w obecnym stanie prawodawstwa wspólnotowego nie jest możliwe zachowanie spójności systemów podatkowych państw członkowskich przy pomocy środków mniej restrykcyjnych aniżeli te zastosowane przez Belgię w niniejszej sprawie, przy czym osiągnięcie wyznaczonych celów przy pomocy innych mechanizmów zapobiegawczych prowadziłoby ostatecznie do tych samych rezultatów. W ocenie Trybunału istnieje ścisła korelacja pomiędzy przyznaniem możliwości odliczenia składek płaconych na ubezpieczenia społeczne firmom ubezpieczeniowym a opodatkowaniem przychodów osiąganych przez podatnika w związku wypłatą świadczeń ubezpieczeniowych. Gdyby bowiem, jak stwierdza Trybunał, przyznać prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania o składki ubezpieczeniowe poniesione na rzecz instytucji ubezpieczeniowej innego państwa członkowskiego, to w sytuacji powrotu podatnika, do państwa z którego pochodzi, państwo, w którym pracował straciłoby możliwość opodatkowania wypłat ewentualnych świadczeń z tym związanych.

---

<sup>105</sup> Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 8.5.1990 r., sprawa 175/88 *Klaus Biehl v. Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg* ECR [1990] I-1779.

Trzeba jednak zważyć, iż dokonana przez Trybunał analiza przedstawionego zagadnienia w sprawie *Bachman* jest nietrafna, szczególnie na płaszczyźnie przyjętego stanu faktycznego sprawy<sup>106</sup>. Trybunał, jak podnoszono w literaturze przedmiotu, nie uwzględnił uregulowań zawartych w umowie międzynarodowej zawartej pomiędzy Belgią a Niemcami. Ich zastosowanie w sprawie prowadziło do rozstrzygnięcia odmiennego aniżeli to, które zapadło<sup>107</sup>. Zgodnie bowiem z umową międzynarodową o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku świadczenia emerytalne podlegają opodatkowaniu w państwie rezydencji ich beneficjanta bez względu na okoliczność, gdzie dokonywał on odliczenia składek emerytalnych. Trudno zatem w tym przypadku uznać za skuteczne, posłużenie się przez Belgię argumentem konieczności zachowania spójności systemu podatkowego dla usprawiedliwienia przepisów dyskryminujących. Po drugie, Trybunał przyjął błędne ustalenia co do stanu prawnego w zakresie wypłacanych przez firmy ubezpieczeniowe świadczeń na rzecz ich beneficjanta. Obowiązek zapłaty związanego z powyższymi świadczeniami podatku dochodowego spoczywa na ich beneficjencie, a nie – jak błędnie przyjął Trybunał – na firmie ubezpieczeniowej. Powyższe ustalenia zaś w sposób nieuprawniony doprowadziły Trybunał do ukonstytuowania wyjątku od wspólnotowej zasady niedyskryminacji, jakim jest konieczność zachowania spójności systemów podatkowych państw członkowskich.

Pomyłka sądowa w niniejszej sprawie jest tym bardziej wyrazista, jeżeli weźmie się pod uwagę rozstrzygnięcie w sprawie *Schumacker*, w którym Trybunał odrzucił argument niemieckich władz podatkowych prezentujący stanowisko, iż podobnie jak w sprawie *Bachmann* dyskryminacja w tym przypadku jest uzasadniona z punktu widzenia konieczności utrzymania spójności systemu podatkowego. Powyższa linia orzecznicza utrzymana została również w sprawie *Wielockx*, jednak i to ostateczne orzeczenie obarczone było błędem sądowym.

W sprawie *Wielockx* holenderskie władze podatkowe podnosiły, iż nawet gdyby uznać, że kwestionowane przepisy mają charakter dyskryminacyjny, ich zastosowanie było konieczne dla utrzymania spójności systemu podatkowego. Trybunał wskazał w odpowiedzi, podobnie jak w sprawie *Schumacker*, iż reguła ta znajduje zastosowanie tylko w ograniczonych przypadkach. W ocenie Trybunału w niniejszej sytuacji spójność systemu podatkowego zabezpiecza klauzula zawarta w ho-

---

<sup>106</sup> Por. L. Hinnekens, *Zakaz dyskryminacji...*, s. 100.

<sup>107</sup> Por. M. Dassesse, *The Wielockx and the Svensson Judgments: „Fiscal Cohesion” with a Different Flavour?* „EC Tax Review” 1995/6, nr 3, s. 182.

lendersko-belgijskiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu (art. 18 Konwencji Modelowej OECD), zgodnie z którą państwo, strona umowy może poddać opodatkowaniu z tytułu emerytury otrzymywanej przez jego rezydentów bez względu na okoliczność, czy składki emerytalne podlegały odliczeniu w kraju wykonywania pracy. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż tworzenie rezerwy emerytalnej przez osoby prowadzące działalność gospodarczą a następnie wypłata świadczeń z tego tytułu nie podlega ocenie z punktu widzenia art. 18 Konwencji, postanowienia powołanego wyżej artykułu dotyczą bowiem wyłącznie emerytur wypłacanych z tytułu wcześniejszej pracy najemnej. Wprawdzie zastosowanie właściwej podstawy prawnej umowy prowadziłoby *de facto* do tych samych wniosków, nie sposób jednak nie zauważyć, iż zbieżność przepisów w tym zakresie jest przypadkowa, a zatem Trybunał wydał właściwe orzeczenie tylko dzięki zbiegowi okoliczności.

Przytoczone wyżej przykłady orzeczeń Trybunału w zakresie podatków bezpośrednich budzą istotne wątpliwości, co do ich zasadności. Pomyłki sądowe wiążą się zapewne ze słabym przygotowaniem sędziów Trybunału do rozstrzygania spraw podatkowych w zakresie podatków bezpośrednich<sup>108</sup>. Mimo, iż – jak wykazano – proces harmonizacji systemów podatkowych państw członkowskich w zakresie opodatkowania dochodu spółek w drodze prawotwórczego orzecznictwa Trybunału sprawiedliwości ma swoje słabe strony, należy pozytywnie ocenić jego działalność jako jednego z alternatywnych mechanizmów harmonizacji obciążeń podatkowych dochodu spółek we Wspólnocie Europejskiej. Nie sposób bowiem nie doceniać roli wspólnotowego zakazu dyskryminacji i ograniczeń niedyskryminacyjnych jako swoistego strażnika w zakresie korzystania ze swobód wspólnotowych w duchu neutralności podatkowej<sup>109</sup>. Z drugiej strony jednak zważyć należy, iż działalność orzecznicza Trybunału prowadzi do ograniczenia kompetencji narodowych państw członkowskich, do których bez wątpienia należy nakładanie podatków bezpośrednich. Mechanizm negatywnej integracji zasad opodatkowania dochodu spółek powinien mieć zatem charakter jedynie uzupełniający. Koncepcja rynku wewnętrznego i idea zachowania neutralności podatkowej nie stwarza wystarczającej legitymacji do tworzenia wspólnotowego systemu podatkowego, Trybunał zatem nie powinien wdziewać szaty prawodawcy wspólnotowego.

---

<sup>108</sup> A. J. Martín Jiménez, op. cit., s. 277.

<sup>109</sup> F. A. G. Prats, *The evolution of income taxation under EC law requirements*, „EC Tax Review” 2002, nr 3, s. 138 i n.