

Apoloniusz Kostecki

Prawotwórcze oddziaływanie orzecznictwa na kształt prawa podatkowego

1. Analiza orzecznictwa sądowego zarówno najwyższych krajowych organów sądowiczych, jak i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości prowadzi do wniosku, że orzecznictwu temu właściwe są dwa nurty, a mianowicie nurt zachowawczy w stosunku do istniejącego stanu prawnego oraz nurt rozwojowy, weryfikujący zasadność dalszego stosowania określonych regulacji prawnych. O ile nurt zachowawczy orzecznictwa zgodny jest z podstawową funkcją sądownictwa, jaką jest stosowanie prawa związane z kierunkiem pozytywistycznym, o tyle nurt rozwojowy orzecznictwa kwestionuje istniejący kształt niektórych regulacji prawa podatkowego, z reguły nieodpowiadających wymogom demokratycznego państwa prawnego lub aktualnej rzeczywistości społeczno-gospodarczej. W ten sposób nurt rozwojowy bądź podważa zasadność istnienia niektórych tradycyjnych instytucji prawa podatkowego nieodpowiadających zasadom demokratyczne-

go państwa prawnego, bądź też ujawnia brak istnienia pewnych instytucji niezbędnych dla właściwego funkcjonowania określonych dziedzin prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym. Wskazanie takich konkretnych instytucji prawa podatkowego lub ich istotnych elementów wynikających bezpośrednio z orzecznictwa w sprawach podatkowych może jednak natrafiać na trudności, uwzględniając zwłaszcza fakt, że orzeczenia organów sądowniczych dotyczą rozstrzygnięć w konkretnych sprawach związanych z określonymi podmiotami podatkowymi.

Nietrudno zauważyć, że nurt rozwojowy w orzecznictwie w pewien sposób wykracza z reguły poza granice właściwie pojmowanego stosowania prawa. Pojawia się w związku z tym wymagająca rozstrzygnięcia kwestia, czy organom sądowniczym krajowym, z reguły najwyższego stopnia, podobnie jak i Europejskiemu Trybunałowi Sprawiedliwości, orzekającemu często w sprawach m.in. zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym, może być przypisana funkcja prawotwórcza we właściwym znaczeniu, czy też jedynie prawotwórcze oddziaływanie na kształt prawa podatkowego.

Liczne stanowiska reprezentowane w doktrynie na temat funkcji prawodawczej krajowych organów sądowniczych nie są bynajmniej jednoznaczne, uwzględniając zwłaszcza różne okresy historyczne. Warto jednak przytoczyć najdalej idące w tym zakresie stanowisko. Wyraża się ono w poglądzie, że „współtwórcami prawa podatkowego są także sędziowie”¹. Mianowicie konkretyzują oni abstrakcyjne prawo podatkowe nie tylko w danej sprawie, lecz również pośrednio w mniejszym lub szerszym zakresie przyczyniają się do ich upowszechnienia, gdyż wyroki te znajdują swój wyraz w komentarzach, a ponadto wiele wyroków zwłaszcza najwyższych trybunałów krajowych jest wykorzystywanych do formułowania przez kompetentne organy wiążących wytycznych.

Jeśli chodzi natomiast o kwestię, czy Europejskiemu Trybunałowi Sprawiedliwości powinna być przypisywana funkcja prawotwórcza

¹ Por.: K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, t. 3, Kolonia 1993, s. 1476.

w zakresie prawa podatkowego, zajmowane w doktrynie stanowiska są niejednokrotnie bardzo krytyczne w przypadku ujawnienia faktów podważania zasadności stosowania tradycyjnych regulacji, które leżą u podstaw funkcjonowania instytucji m.in. międzynarodowego prawa podatkowego, głównie w zakresie bilateralnych i multilateralnych umów międzynarodowych zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu. W literaturze polskiej regułą są umiarkowane poglądy na temat wkroczenia Trybunału Sprawiedliwości w sferę współtworzenia kształtu krajowego prawa podatkowego².

2. Z punktu widzenia tematu opracowania szczególnie interesujące jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, czy z treści orzeczeń najwyższych krajowych organów sądowniczych oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wynika dążenie do pozbawiania tradycyjnego prawa podatkowego jego w dużej mierze restrykcyjnego charakteru, bądź drogą bezpośredniego kreowania nowego rodzaju instytucji podatkowych, bądź też przez uświadomienie ustawodawcy podatkowemu konieczności wprowadzania nowych instytucji do obowiązującego prawa podatkowego.

Celem wspomnianych instytucji byłoby eliminowanie lub przynajmniej łagodzenie negatywnych dla podatników skutków dotychczasowych regulacji prawa podatkowego. Wskazanie takich konkretnych instytucji prawa podatkowego lub ich istotnych elementów, wynikających bezpośrednio z orzecznictwa podatkowego i uwzględniających właściwie pojmowany interes podatników nie jest jednak łatwe. Wymaga dokładnego prześledzenia orzecznictwa naczelnych organów sądowniczych poszczególnych państw, a także orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawach podatkowych. Z tych względów konieczne wydaje się ograniczenie dalszych rozważań do przykładowego przedstawienia dwóch bardzo reprezentatyw-

² Szerokie i interesujące omówienie funkcji i kompetencji Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zawiera praca: *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, red. M. M. Kenig-Witkowska, Warszawa 2004, s. 178–226, 229–374.

nych instytucji prawa podatkowego, będących efektem rozwojowych tendencji w zakresie orzecznictwa w sprawach podatkowych. Pierwszą z nich jest instytucja tzw. faktycznego porozumienia pomiędzy organem podatkowym a podmiotem zobowiązanym do świadczenia podatkowego, czyli w nomenklaturze polskiej, podmiotem podatkowym lub podatnikiem. Drugą instytucją jest z kolei instytucja warunkowego nieograniczonego obowiązku podatkowego, określana w literaturze również jako instytucja wirtualnego nieograniczonego obowiązku podatkowego³.

Bliższe przedstawienie każdej z wymienionych instytucji warto poprzedzić ukazaniem podstawowych różnic zachodzących pomiędzy nimi w zakresie źródeł ich pochodzenia, ukształtowania.

Mianowicie pierwsza z wymienionych instytucji określona jako tzw. faktyczne porozumienie została wykreowana – co stanowić może nawet pewne zaskoczenie – przez orzecznictwo niemieckich organów sądownictwa, funkcjonując poza normatywnymi regulacjami prawno-podatkowymi. Natomiast źródło ukształtowania drugiej z wymienionych instytucji, określanej jako warunkowy nieograniczony obowiązek podatkowy stanowiło orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, skłaniające ustawodawstwo krajowe do nadania tej instytucji normatywnego charakteru.

3. Sposób wprowadzenia instytucji tzw. faktycznego porozumienia do niemieckiego porządku prawnego w zakresie postępowania podatkowego był szczególnie. Została ona mianowicie wykreowana w drodze orzecznictwa Federalnego Trybunału Finansowego i w oparciu o to orzecznictwo od dłuższego już czasu funkcjonuje, nie znajdując swego normatywnego odzwierciedlenia w obowiązujących przepisach. Z uwagi na bardzo długi okres funkcjonowania tej instytucji,

³ Por.: A. Kostecki, *Wirtualna instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu*, red. J. Gumińska-Pawlic, Poznań 2005.

można nawet zaryzykować stwierdzenie, że stała się ona elementem prawa zwyczajowego.

Interesujące jest, że Federalny Trybunał Finansowy potwierdził w swych orzeczeniach pogląd, że z konstytucyjnych zasad: ustawowego charakteru regulacji podatkowych (art. 20, ust. 3 Konstytucji) oraz równego traktowania (art. 3, ust. 3 Konstytucji), wynika zakaz stosowania umów w sprawach podatkowych, w związku z czym umowy publicznoprawne (ugody) w zakresie zobowiązań podatkowych są z mocy prawa konstytucyjnego nieważne.

Na podkreślenie zasługuje jednocześnie fakt, że Trybunał w swych orzeczeniach odróżniał jednak nieważne umowy dotyczące kwestii prawnych, czy ściślej rzecz ujmując: dotyczące stosowania prawa, od ważnych porozumień pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem, których zadaniem jest wspólne ustalenie wielkości podatkowego stanu faktycznego, a więc stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Ponieważ jednak pojęciu podatkowego stanu faktycznego nadaje się różne znaczenia, warto wskazać, że chodzi w istocie rzeczy o ustalenie wielkości tych elementów konstrukcji podatku, które w sposób pośredni wpływają na wysokość należnego podatku. Należą do nich: przedmiot opodatkowania w wąskim znaczeniu oraz podstawa opodatkowania⁴.

W procesie kształtowania się instytucji prawnej tzw. faktycznego porozumienia na gruncie niemieckiego orzecznictwa najwyższych organów sądowych w zakresie postępowania podatkowego, szczególną

⁴ Wymaga dodatkowego wyjaśnienia, że nauce niemieckiej właściwe jest operowanie pojęciem przedmiotu opodatkowania w wąskim znaczeniu, któremu bardziej odpowiada pojęcie „obiekту podatkowego” (*Steuerobjekt*). Stanowi to rezultat posługiwania się odrębnym – w pewnym stopniu sztucznym – elementem konstrukcji podatku w postaci tzw. „przyporządkowania” (*Zuschreibung*). Wyraża ono stosunek, w jakim pozostaje podmiot podatkowy do przedmiotu opodatkowania w wąskim znaczeniu, a więc do obiektu określonego zachowania się podatnika, czyli w ujęciu doktryny niemieckiej: „obiekту podatkowego”. Wydaje się, że w polskiej teorii prawa podatkowego dwuczłonowe ujęcie „przedmiotu opodatkowania”, a mianowicie jako określonego zachowania się podmiotu opodatkowania oraz obiektu tego zachowania jest właściwsze, co zresztą znajduje niejednokrotnie wyraz w nazwie podatku (np. podatek od posiadania psów, a nie podatek od psów).

rolę odegrały zwłaszcza niektóre interesujące wyroki Trybunałów Finansowych.

Za pierwszy wyrok, istotny dla dalszego rozwoju orzecznictwa w sprawie możliwości stosowania umów publicznoprawnych w postępowaniu podatkowym, uznać należy wyrok Trybunału Finansowego z 20 października 1925 r. Poprzedzające ten wyrok orzecznictwo Trybunału w sposób jednoznaczny traktowało wszelkie porozumienia w sprawach podatkowych jako niewiążące, nieważne.

Trybunał w wyroku z 1925 r. po raz pierwszy wprowadził rozróżnienie na umowy w kwestiach prawnych oraz na tzw. faktyczne porozumienia⁵. Według Trybunału umowy w kwestiach prawnych były niedopuszczalne i nieważne, natomiast tzw. faktyczne porozumienia mogą być stosowane w praktyce przez organ podatkowy przy udziale podatnika w celu ustalenia podatkowego stanu faktycznego, „zwłaszcza przy dokonywaniu oszacowania wartości przedmiotu opodatkowania”, co miało na celu wykluczenie powodów zaskarżania przez podatnika decyzji podatkowej.

Zgodnie z reprezentowanym przez Trybunał stanowiskiem, na które należy zwrócić szczególną uwagę, tzw. faktyczne porozumienie nie miało charakteru prawnego, lecz jedynie charakter faktyczny. Inaczej rzecz ujmując: „porozumienie nie rodziło stosunku prawnego pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem, stanowiąc jedynie postać więzi faktycznych”. W tym właśnie można doszukiwać się jednej z przyczyn posługiwania się przez Trybunał terminem tzw. faktyczne porozumienie.

Innej przyczyny podkreślania „faktycznego” charakteru porozumienia pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem dopatrywać się można w tym, że jego przedmiotem jest usunięcie istniejących luk w określeniu stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Wiąże się to z reguły z potrzebą dokonywania oszacowania, ujęcia ryczałto-

⁵ Warto zauważyć, że mogący budzić wątpliwości termin: tzw. faktyczne porozumienie, również wprowadzony został po raz pierwszy w tym właśnie wyroku.

wego, rozgraniczenia, rozdzielienia i tym podobnych działań⁶, konkretyzujących określone elementy stanu faktycznego.

Wyrokiem drugim z kolei, który stworzył trwałe podstawy dla koncepcji tzw. faktycznego porozumienia, był wyrok Trybunału Finansowego z 10 września 1941 r. Wyrok ten przyznał tzw. faktycznemu porozumieniu po raz pierwszy atrybut aktu wiążącego strony porozumienia, a więc zarówno organ podatkowy, jak i podatnika. Warto wskazać, że atrybut ten wyprowadził Trybunał z cywilnoprawnej zasady dobrej wiary, która swą treścią odpowiada aktualnej zasadzie ochrony zaufania w niemieckiej ordynacji podatkowej. Odstąpił tym samym od sformułowanej wyrokiem Trybunału Finansowego z 25 maja 1938 r. zasady, że porozumienia zawarte w celu ustalenia podatkowego stanu faktycznego nie wiążą same przez się, lecz jedynie wówczas, gdy zostaną „przetworzone” w odpowiedni akt administracyjny, a więc z reguły w decyzję podatkową. W ten sposób przyznał tzw. faktycznemu porozumieniu samodzielny charakter, którego – w świetle poprzednich wyroków – było ono pozbawione.

Koncepcja wyprowadzania mocy wiążącej tzw. faktycznego porozumienia z zasady dobrej wiary przewijała się przez dłuższy czas w wyrokach Federalnego Trybunału Finansowego oraz w postanowieniach Senatu tego Trybunału Finansowego. Warto jednak odnotować, że do lat 70. XX wieku moc wiążącą tzw. faktycznego porozumienia wyprowadzano również z zasady pewności prawa, z zasady lojalnego postępowania pomiędzy organem publicznym i obywatelem oraz z zasady zaufania.

Trzecim wyrokiem, który w pewien sposób zamknął dotychczasową historię tzw. faktycznego porozumienia i stworzył przesłanki nadania mu charakteru instytucji prawnej, był wyrok Senatu Federalnego Trybunału Finansowego z 11 grudnia 1984 r. Przejmując – chyba niepotrzebnie – terminologię zawartą w wyroku Trybunału Finansowego z 25 października 1925 r., Senat przypisał tzw. faktycznemu porozumieniu moc wiążącą bezpośrednio jego uczestników, a więc zarówno

⁶ Por.: R. Seer, *Verständigung in Steuerverfahren*, Köln 1996, s. 196.

organ podatkowy, jak i podatnika. Ponieważ w uzasadnieniu Senatu do tego wyroku nie wskazano zasady dobrej wiary jako podstawy mocy wiążącej tzw. faktycznego porozumienia, wyprowadzając ją wprost z zawartego porozumienia, w doktrynie ukształtował się pogląd, że Senat w swym uzasadnieniu wyroku przyjął za podstawę prawną mocy wiążącej porozumienia ogólną zasadę *pacta sunt servanda*. Może być interesujące, że późniejsze orzecznictwo przyjęło zasadniczy kierunek zaprezentowany w wyroku Senatu z 11 grudnia 1984 r. w odniesieniu do tzw. faktycznego porozumienia, uznając je za samodzielną instytucję prawną o dużym znaczeniu praktycznym.

W późniejszych uzasadnieniach do wydawanych wyroków podkreślano rolę i znaczenie instytucji faktycznego porozumienia, rzadko jednak wskazując na podstawę prawną jej mocy wiążącej. Pewien interesujący wyjątek w tym zakresie stanowi uzasadnienie Senatu do wyroku z 6 lutego 1991 r., w którym wyprowadza on moc wiążącą uczestników porozumienia nie z jego istoty jako umowy, lecz z konkretnego stosunku prawnopodatkowego pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem, bez powoływania się przy tym na zasadę dobrej wiary. Tym samym potwierdził on coraz powszechniejszy pogląd, że tzw. faktyczne porozumienie stanowi samoistną instytucję prawną, u której podstaw leży stosunek prawnopodatkowy. Konsekwencją traktowania tzw. faktycznego porozumienia jako samoistnej instytucji jest przysługujące podatnikowi z mocy tej instytucji roszczenie wobec organu podatkowego o uwzględnienie treści porozumienia w następującym po nim akcie administracyjnym wymierzającym podatek, a więc w decyzji podatkowej.

Wdzięczne, jak wyżej wskazano, przyjęcie przez praktykę ukształtowanej przez orzecznictwo samodzielnej instytucji prawnej w formie tzw. faktycznego porozumienia będącego ze swej istoty umową publicznoprawną, było jednak związane z pewnym niepokojem. U jego podstaw leżały głównie obawy o właściwe funkcjonowanie tej instytucji, zwłaszcza zaś lęk, czy nie będzie ona nadużywana dla celów sprzecznych z interesem publicznym. Nie można bowiem za-

pominać, że instytucja porozumienia pomiędzy organem podatkowym i podatnikiem, którego przedmiotem jest ustalenie podatkowego stanu faktycznego, wywiera wpływ ma wysokość świadczenia podatkowego. Z tych względów nie wykluczano nawet możliwości działań korupcyjnych. Rezultatem tych obaw było m.in. wprowadzenie przez orzecznictwo Federalnych Trybunałów Finansowych wymogu, który uzależnia wiążący charakter tzw. faktycznego porozumienia od osobistego udziału przy zawieraniu porozumienia po stronie organu podatkowego wysokiego rangą urzędnika, właściwego do wydawania decyzji podatkowych. Zgodnie z ustaleniami Trybunału, do kręgu tych osób należą w zasadzie naczelnik urzędu podatkowego i jego stały zastępca⁷. Temu samemu celowi służy także wymóg pisemnej formy zawartego porozumienia, która obok mocy dowodowej zapewniać ma również realizację funkcji kontrolnej w zakresie legalności zawieranych porozumień w sprawach podatkowych.

Konsekwencją obaw przed nadużywaniem instytucji tzw. faktycznego porozumienia było sformułowanie szeregu warunków, od których spełnienia uzależnione było stosowanie tej instytucji w zakresie ustalania podstawy opodatkowania⁸. Jeden z nich zasługuje na szczególną uwagę, gdyż ograniczając pod rygorem nieważności cel zawieranych porozumień do rozwiązywania niepewnych stanów faktycznych, poszerza je jednak o związane z nimi niepewne stany prawne. Stanowi to istotny przełom w dotychczasowym orzecznictwie, gdyż poprzednio reprezentowane było konsekwentnie jednoznaczne stanowisko, że porozumienia dotyczące kwestii prawnych, a także zobowiązań podatkowych były nieważne.

Jak się z czasem okazało, stanowisko orzecznictwa wyłączające całkowicie kwestie prawne z zakresu tzw. faktycznego porozumienia trudne było do utrzymania. Zgodził się z tym również Federalny Trybunał Finansowy, który – jak się podkreśla w literaturze – „toleruje”

⁷ Por. m.in. wyrok Federalnego Trybunału Finansowego z 28 lipca 1993.

⁸ R. Seer, *op. cit.*, s. 382–385.

porozumienia w kwestiach prawnych pod warunkiem jednak pozostawania ich w tak ścisłym związku z rzeczywistym stanem faktycznym, że nic nie usprawiedliwiałoby ich rozłączenia⁹.

Na tym tle warto odnotować znaczny postęp w zakresie dopuszczania możliwości funkcjonowania instytucji porozumień zawieranych pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Jako przykład przytoczyć można interesujące regulacje w tym zakresie również w polskim ustawodawstwie podatkowym. Mianowicie ustawą z 30 czerwca 2005 r.¹⁰ wprowadzono do polskiej ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹¹, przepisy Działu IIa zawierające *Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych*, stanowiące *novum* w polskich przepisach podatkowych. Obejmują one porozumienia jednostronne, dwustronne i wielostronne (art. 20a–20q).

4. Instytucja warunkowego, nieograniczonego obowiązku podatkowego stanowi – w odróżnieniu od omawianej instytucji tzw. faktycznego porozumienia – efekt orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Ścisłej rzecz ujmując, instytucja ta stanowi rezultat realizacji przez ten Trybunał odpowiedzialnej, a zarazem – jak świadczy częsta krytyka jego ustaleń – niewdzięcznej funkcji dokonywania w swych orzeczeniach oceny regulacji wewnętrznego prawa podatkowego państw członkowskich z punktu widzenia ich zgodności zarówno z ogólnym postanowieniem art. 12 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską¹², zawierającym ogólny zakaz dyskryminacji ze względu na obywatelstwo, jak i z postanowieniami szczegółowymi, zakazującymi wszelkich form dyskryminacji oraz ukrytych ograniczeń na podstawie m.in.

⁹ *Ibidem*, s. 209.

¹⁰ Ustawa z 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), obowiązująca od 1 stycznia 2006 r.

¹¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2005 Nr 8, poz. 60.

¹² W pierwotnym brzmieniu Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską był to art. 6.

art. 39, 43, 49, czy też 56 tego Traktatu¹³, dotyczących tzw. „wolności”, czy raczej „swobód wspólnotowych”.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości, orzekając w tych sprawach w trybie prejudycjalnym, wywiera istotny wpływ zarówno na sposób stosowania wewnętrznego prawa podatkowego państw członkowskich, jak i na jego kształtowanie w kierunku dostosowania do wymogów wynikających ze wspomnianych „swobód wspólnotowych”, formułujących określone zakazy działań naruszających ich istotę. Może być interesujące, że właśnie w ten sposób Trybunał przyczynia się również do powstawania nowych instytucji w zakresie prawa podatkowego. Należy zauważyć, że w stosunku do podatków bezpośrednich, a głównie w stosunku do podatku dochodowego, orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości odgrywa istotną rolę. Przez dłuższy czas potrzeba orzecznictwa Europejskiego Trybunału w sprawie podatków bezpośrednich była jednak negowana, a przynajmniej niedoceniana, mimo głaszanych w literaturze postulatów.

Warto odnotować, że już w jednym z wcześniejszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie „Sotgiu”, a mianowicie z 1974 r.¹⁴, sformułowano właściwą orzecznictwu Trybunału tezę, że podstawowe „wolności wspólnotowe” zawierają nie tylko zakaz jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową (obywatelstwo), ale także zakaz wszelkich innych ukrytych form dyskryminacji¹⁵.

Z późniejszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, które stworzyły podstawę dla ukształtowania instytucji warunkowego nieograniczonego obowiązku podatkowego, na szczególną uwagę zasługują zwłaszcza dwa orzeczenia. Pierwszym z nich jest orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 14 lutego 1995 r. w spra-

¹³ Zakazy wynikające z przytoczonych przepisów mają na celu zapewnić swobodę przemieszczania się pracowników, prowadzenia działalności gospodarczej, świadczenia usług, a także przepływu kapitału i płatności.

¹⁴ ETS – wyrok z 12 lutego 1974 r., Slg. 1974, I-153.

¹⁵ B. Brzeziński, *Zasada niedyskryminacji w europejskim prawie podatkowym*, [w:] *Europejskie prawo podatkowe. Wybór opracowań*, Łódź 2004.

wie „Schumacker”¹⁶, drugim natomiast orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28 sierpnia 2004 r. w sprawie „Wallentin”¹⁷. Wymagają one bliższego omówienia.

Waga orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie „Schumacker”, sformułowana w trybie prejudycjalnym, jest szczególna. Znalazła ona nawet wyraz w posługiwaniu się w doktrynie określeniem: „doktryna Schumackera”. W orzeczeniu tym Trybunał, nawiązując do sformułowanej poprzednio tezy w orzeczeniu „Sotgiu”, stwierdził, że zgodnie z wynikami analiz dotyczących dyskryminacji pośredniej, jednoczesnemu stosowaniu instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego i instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego właściwe jest generowanie dyskryminacji pośredniej. Przyczyną tego jest fakt, że nierezydent nie ma z reguły swego miejsca zamieszkania i zwykłego miejsca pobytu w tzw. państwie źródła, czyli w państwie, w którym osiąga dochody podlegające na rzecz tego państwa opodatkowaniu.

Trybunał uważa jednak, że rezydent i nierezydent przebywający w tym samym państwie powinni znajdować się w porównywalnej sytuacji, co jednak zdaniem Trybunału z reguły nie ma miejsca. Mianowicie dochód, który nierezydent osiąga na obszarze państwa źródła, stanowi zwykle tylko pewną część całości jego dochodów, których punkt ciężkości leży w państwie jego rezydencji (zamieszkania). Tam też najłatwiej można ocenić, według Trybunału, jego osobistą zdolność ponoszenia ciężarów podatkowych, którą określa z jednej strony całość jego dochodów, z drugiej zaś strony jego osobista sytuacja i stosunki rodzinne. Nie jest też obojętne, że informacjami niezbędnymi do ustalenia tej zdolności dysponują organy państwa jego rezydencji.

Jak z tego wynika, Europejski Trybunał Sprawiedliwości w zasadzie godzi się z funkcjonowaniem nieporównywalnych w swej naturze instytucji, a mianowicie instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego oraz instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego, dostrzegając jednak szczególną sytuację, gdy nierezydent w swym pań-

¹⁶ ETS – wyrok z 14 lutego 1995 r., Rs C-279/93, Slg. 1995, I-225, s. 25.

¹⁷ ETS – wyrok z 28 sierpnia 2004 r., Rs C-169/03, Dz.Urz. UE C 217/7.

stwie rezydencji w ogóle nie uzyskuje dochodów lub uzyskuje jedynie nieznaczne dochody, natomiast jego dochody podlegające opodatkowaniu pochodzą głównie z działalności wykonywanej w innym państwie, a więc w państwie źródła. W tej sytuacji państwo jego rezydencji nie jest w stanie zapewnić mu ulg i zwolnień podatkowych, które wynikają z uwzględnienia jego sytuacji osobistej oraz stanu rodzinnego. W rezultacie, jak podkreśla Trybunał, pomiędzy sytuacją nierezydenta oraz rezydenta wykonującego porównywalną, niesamodzielną działalność nie istnieje żadna różnica, która uzasadniałaby w stosunku do nierezydenta nieuwzględnianie przy opodatkowaniu dochodów jego osobistej sytuacji oraz stanu rodzinnego.

Do podobnej sytuacji po upływie niemal 10 lat nawiązuje orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie „Wallentin”, wydane również w trybie prejudycjalnym, na wniosek szwedzkiego sądu, rozpatrującego w ostatniej instancji sprawę studenta F.W. Wallentina. Wniosek dotyczył interpretacji art. 39 Traktatu o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej, stanowiącego, jak wskazywano, już niejednokrotnie przedmiot interpretacji Trybunału.

W tym przypadku chodziło o rozstrzygnięcie kwestii, czy opodatkowanie podatkiem dochodowym w państwie źródła, dochodów osoby przebywającej jedynie czasowo w państwie członkowskim Unii i będącej rezydentem innego państwa członkowskiego, w którym nie osiąga ona żadnych dochodów, powinno następować w pełni według zasad stosowanych do rezydentów państwa źródła, czy też jedynie w ograniczonym zakresie, uzależnionym m.in. od okresu przebywania w tym państwie, zgodnie z obowiązującymi tam przepisami. Inaczej rzecz ujmując: chodziło o rozstrzygnięcie kwestii, czy stosowanie w odniesieniu do nierezydentów przebywających tylko czasowo w państwie źródła mniej korzystnych przepisów w zakresie opodatkowania uzyskanych przez nich dochodów, aniżeli przepisy odnoszące się do jego rezydentów są zgodne z art. 39 TWE, a więc nie powodują ich dyskryminacji.

Uwzględniając fakt, że postępowanie w sprawie Walentina przed organami podatkowymi Szwecji trwało kilka lat, uzasadnione może być pytanie, jaką korzyść materialną (poza osobistą satysfakcją) odniósł on w wyniku zajęcia przez ETS stanowiska odpowiadającego jego przekonaniu. Nie wdając się w szczegóły, można stwierdzić, że o ile podstawa opodatkowania według krajowego orzecznictwa Szwecji miała wynosić pierwotnie 8724 korony szwedzkie, to zgodnie ze stanowiskiem reprezentowanym przez Wallenina oraz późniejszym orzeczeniem ETS, wynosiła ona zaledwie 124 korony. Przeliczając te kwoty po stosowanym kursie na polską walutę, podstawa opodatkowania wyniosłaby pierwotnie 4200 zł, a po uwzględnieniu sentencji wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zaledwie 60 zł.

Przybliżając nieco treść orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 28 sierpnia 2004 r. w sprawie F. W. Wallentina, należy stwierdzić, że główne założenia orzecznictwa Trybunału w odniesieniu do nieograniczonego obowiązku podatkowego oraz do ograniczonego obowiązku podatkowego nie uległy w zasadzie zmianie. Znalazło to wyraz m.in. w stwierdzeniu, że w zakresie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów i nierezydentów jest ogólnie rzecz biorąc nieporównywalna. Głównym powodem tego jest to, że z reguły dochód nierezydenta uzyskany w danym państwie członkowskim stanowi jedynie część jego całkowitego dochodu osiąganego głównie w państwie jego rezydencji. Stąd też jego osobistą zdolność podatkową, którą kształtuje zarówno całość jego dochodu, jak i jego sytuacja osobista i rodzinna, łatwiej można określić w państwie jego rezydencji. W ten sposób Europejski Trybunał Sprawiedliwości daje pośrednio do zrozumienia, że akceptuje występowanie obowiązku podatkowego w dwojakiej postaci, a mianowicie w postaci nieograniczonego obowiązku podatkowego i ograniczonego obowiązku podatkowego.

Z tego też powodu odmienne traktowanie przez dane państwo członkowskie nierezydentów i rezydentów „nie stanowi zasadniczo dyskryminacji” w rozumieniu art. 39 TEW, z uwagi właśnie na naturalne różnice pomiędzy rezydentem i nierezydentem w zakresie źródeł

ich przychodów oraz zdolności płatniczej, związanej z sytuacją osobistą i rodzinną.

Traktując tę sytuację jako regułę, w orzeczeniu znajduje jednak wyraz dostrzeżenie przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości również takiej sytuacji, która rodzi jednak dyskryminację nierezydenta w przypadku odmówienia mu przez państwo, niebędące państwem jego rezydencji, statusu równoznacznego z rezydentami tego państwa. Zachodzi to wówczas, gdy podmiot ten, nie osiągając dochodów w państwie swej rezydencji lub też osiągając w nim jedynie znikome dochody, pozbawiony zostaje całkowicie uwzględnienia jego osobistych i rodzinnych uwarunkowań w zakresie opodatkowania, a więc zarówno w państwie jego rezydencji, jak i w państwie źródła. W tej sytuacji państwo źródła dochodów obowiązane jest traktować ten podmiot, a więc nierezydenta, na równi z własnymi rezydentami, przyznając mu w zakresie kształtowania wysokości podatku wszelkie uprawnienia przysługujące tym ostatnim.

Na uwagę zasługuje fakt, że omówione wyżej orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie pozostały bez wpływu na kształt odpowiednich przepisów państw członkowskich Unii Europejskiej w zakresie ich podatków dochodowych. Mianowicie państwa te wprowadziły odpowiednie przepisy uwzględniające szczególną sytuację nierezydentów uzyskujących większość, a w każdym razie znaczną część swoich dochodów w państwach niebędących państwami ich rezydencji. W rezultacie w systemach podatkowych tych państw zastosowana została w całej rozciągłości instytucja warunkowego, nieograniczonego obowiązku podatkowego¹⁸.

5. W świetle przedstawionych instytucji prawa podatkowego, a mianowicie instytucji tzw. faktycznego porozumienia oraz instytucji warunkowego, nieograniczonego obowiązku podatkowego, a zwłaszcza

¹⁸ Instytucja warunkowego, nieograniczonego obowiązku podatkowego określana jest w literaturze zachodniej przez niektórych autorów nie najszcześliwiej jako „fikcyjny, nieograniczony obowiązek podatkowy”.

sposobu ich ukształtowania i funkcjonowania, nie można nie dostrzec możliwości prawotwórczego oddziaływania orzecznictwa pochodzącego od wysokiej rangi organów sądowiczych na kształt prawa podatkowego, a nawet na powstawanie oryginalnych jego instytucji. Proces ten w odniesieniu do prawa podatkowego materialnego, jak i do postępowania podatkowego, mającego niejednokrotnie nadmiernie restrykcyjny charakter, nieodpowiadający wymogom demokratycznego państwa prawnego, uznać należy za zjawisko w pełni pozytywne.

Summary

The analysis of jurisdiction of national supreme courts as well as jurisdiction of European Court of Justice allows to state that two main approaches – conservative and modern (evolutionary) – have appeared. The latter is especially noteworthy. It creates new tax law institutions in accordance with requirements of a democratic state ruled by law. The modern approach (trend) is a source of two interesting tax law institutions; the first is known as the agreement between the taxpayer and tax administration and the second is the institution of conditional unlimited tax duty. The former, which is a particular type of a public law agreement, has been created by jurisdiction of German Supreme Court of Financial Law (Bundesfinanzhof), while the latter one – by jurisdiction of European Court of Justice and it has been implemented in tax law systems of the EU members.