

**Robert Draba**

---

## **Przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w wybranych dyrektywach z zakresu podatków bezpośrednich**

### **STRESZCZENIE**

Niniejszy artykuł omawia regulacje dyrektyw 2003/49/WE, 2009/133/WE i 2011/96/UE pozwalające cofnąć korzyści z nich wynikające w przypadku nadużycia, uchylania się bądź unikania płacenia podatków. Wraz z przepisami dyrektyw w artykule zostało poddane analizie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczące nadużycia prawa podatkowego, będące jednym z kluczowych elementów wyznaczających standardy dla regulacji zapobiegających unikaniu i uchylaniu się od podatków przyjmowanych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Główną tezą artykułu jest twierdzenie, iż przyjęte przez prawodawcę unijnego rozwiązanie przenoszące ciężar ochrony przed ucieczką przed podatkami z poziomu UE na kraje członkowskie nie spełnia swojej roli i jest nieskuteczne. Artykuł wskazuje, iż wielu podatników wykorzystuje fundamentalne swobody traktatowe oraz obowiązujące dyrektywy do uzyskiwania korzyści podatkowych bądź podwójnego braku opodatkowania. Jako inną istotną barierę dla skutecznego przeciwdziałania negatywnemu zjawisku agresywnego planowania podatkowego z wykorzystaniem przepisów unijnych artykuł wymienia ograniczenia nakładane poprzez ukształtowanie określonej, restrykcyjnej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dokonując oceny efektów funkcjonowania istniejących regulacji i zestawiając je z dzisiejszą skalą problemu, autor artykułu stwierdza, iż właściwa byłaby zmiana kierunku prac nad ograniczaniem międzynarodowej ucieczki przed podatkami.

**Słowa kluczowe:** międzynarodowe prawo podatkowe, prawo UE, unikanie opodatkowania, raje podatkowe



**Robert Draba**

---

## **Counteracting Tax Avoidance and Tax Evasion in Selected EU Directives on Direct Taxes**

### **ABSTRACT**

The paper entitled “Counteracting Tax Avoidance and Tax Evasion in Selected EU Directives on Direct Taxes” discusses the provisions of Directive 2003/49/EC, Directive 2009/133/EC and Directive 2011/96/EC that are capable of withdrawing the benefits provided under the directives in the case of tax fraud and abuse, tax evasion or tax avoidance. The paper reviews provisions of the directives and also the case law of the European Court of Justice concerning tax fraud and abuse. The jurisprudence of the ECJ plays a key role in setting standards for regulations on the prevention of tax evasion and avoidance adopted by Member States of the European Union. The paper’s centre piece argument is that the solution adopted by the EU legislator, which shifted the burden of preventing tax escape from the EU to Member States, is ineffective and falls short of fulfilling its proper role. The paper emphasises that many tax payers take advantage of the fundamental treaty freedoms and applicable directives to obtain tax benefits or double non-taxation. Limitations imposed by a strict jurisprudential approach of the European Court of Justice also pose a significant barrier to effective tackling the negative phenomenon of aggressive tax planning based on EU laws, the paper suggests. By assessing the effects of the application of the existing regulations and juxtaposing them with the current scale of the problem, the author presents an argument for changing the direction of measures taken to curb international tax avoidance and evasion.

**Keywords:** international tax law, EU law, tax evasion, tax havens



# 1

## WPROWADZENIE

Wiele aktów normatywnych w porządku prawnym Unii Europejskiej (UE) mających za przedmiot opodatkowanie podatkami bezpośrednimi zostało wyposażonych w regulacje zapobiegające nadużyciom podatkowym, uchylaniu się bądź unikaniu opodatkowania. W niniejszym artykule zostały omówione wybrane dyrektywy, które ze względu na przedmiot ich uregulowania są wykorzystywane w transakcjach, których celem jest unikanie bądź uchylanie się od podatków bezpośrednich. Do takich aktów normatywnych należy zaliczyć następujące dyrektywy:

- ☒ dyrektywę 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich<sup>1</sup>,
- ☒ dyrektywę 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego<sup>2</sup>,
- ☒ dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich<sup>3</sup>.

Istotne znaczenie dla oceny regulacji przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania zawartych w wyżej wymienionych dyrektywach

---

<sup>1</sup> Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE z 26.06.2003 r., L 157, s. 49, ze zm.).

<sup>2</sup> Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona) (Dz.Urz. UE z 25.11.2009 r., L 310/34, ze zm.).

<sup>3</sup> Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (wersja przekształcona) (Dz.Urz. UE z dnia 29.12.2011 r., L 345/8, ze zm.).

ma także stworzona przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) koncepcja nadużycia europejskiego prawa podatkowego. Dlatego niniejszy artykuł zawiera omówienie i analizę związanego z nią orzecznictwa.

## 2

### ZAPOBIEGANIE UNIKANIU I UCHYLANIU SIĘ OD OPODATKOWANIA W DYREKTYWIE 2003/49/WE

Dyrektywa 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. ustanawia zasady opodatkowania odsetek i należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich. Zasadniczym celem przyjęcia dyrektywy było zniesienie podwójnego opodatkowania odsetek i należności licencyjnych w transakcjach dokonywanych pomiędzy spółkami różnych państw członkowskich i wprowadzenie takiego samego traktowania zarówno w sytuacjach krajowych, jak i transgranicznych. U podstaw wprowadzanych regulacji leżało przekonanie, że transakcje między spółkami różnych państw członkowskich nie powinny podlegać bardziej niekorzystnym warunkom podatkowym niż warunki stosowane do tych samych transakcji przeprowadzanych między spółkami tego samego państwa UE<sup>4</sup>. Wskazywanym powodem przyjęcia dyrektywy było także to, iż krajowe ustawodawstwa podatkowe nie zawsze mogą zapewnić zniesienie podwójnego opodatkowania. Poza tym ich zastosowanie często powoduje uciążliwe formalności administracyjne i problemy w zakresie przepływu środków pieniężnych w stosunku do zainteresowanych spółek, które dyrektywa 2003/49/WE znosi<sup>5</sup>.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy, stosuje się ją do płatności dokonywanych pomiędzy spółką z państwa źródła lub stałym zakładem spółki z innego państwa członkowskiego usytuowanym w państwie źródła a spółką powiązaną z innego państwa członkowskiego lub stałym zakładem spółki z państwa źródła usytuowanym w innym państwie członkowskim, będącym beneficjentem tych płatności<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Dyrektywa Rady 2003/49/WE, pkt 1 Preambuły.

<sup>5</sup> *Ibidem*, pkt 2 Preambuły.

<sup>6</sup> *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Gdańsk 2006, s. 260.

Warto również zauważyć, iż w preambule dyrektywy 2003/49/WE znajduje się zapis, że przepisy dyrektywy stosuje się z uwzględnieniem prawa państw członkowskich do przyjmowania właściwych środków mających na celu zwalczanie nadużyć finansowych<sup>7</sup>. Zapis ten jest zapowiedzią art. 5 ust. 1 dyrektywy, który stanowi, że jej regulacje nie stanowią przeszkody w stosowaniu przepisów krajowych bądź innych opartych na umowach międzynarodowych, niezbędnych do zapobiegania nadużyciom finansowym.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 państwa członkowskie mogą, w przypadku transakcji, których zasadniczą przyczyną lub jedną z zasadniczych przyczyn jest uchylenie się od podatków, unikanie płacenia podatków lub nadużycie, cofnąć korzyści wynikające z dyrektywy lub odmówić jej zastosowania. Przepis ten pozwala na ustanowienie przez państwa członkowskie regulacji wewnętrznych, których zadaniem jest doprecyzowanie, w jakich przypadkach korzystanie z dobrodziejstwa dyrektywy będzie wyłączone. Należy pamiętać, iż przepisy państw członkowskich muszą być stanowione przy uwzględnieniu dorobku orzeczniczego TSUE.

W doktrynie podkreśla się, że art. 5 dyrektywy 2003/49/WE należy interpretować w świetle orzecznictwa TSUE w sprawie zwalczania nadużyć. Według TSUE środki zwalczania nadużyć powinny być właściwe i proporcjonalne<sup>8</sup>.

Regulacje państw członkowskich wydane na podstawie upoważnienia zawartego w dyrektywie 2003/49/WE nie spełniają swojej roli w należyty sposób. Wniosek taki można wysnuć, śledząc doniesienia prasowe dotyczące skali unikania opodatkowania przy pomocy spółek zależnych rejestrowanych w Luksemburgu, którym macierzyste spółki przekazały licencje i prawa autorskie. W ten sposób spółki zarejestrowane w innych państwach członkowskich nie płacą podatków w krajach, gdzie prowadzą faktyczną działalność. Luksemburskie spółki zależne zawierają zaś specjalne umowy z rządem Luksemburga, na mocy których obniżają stawki podatkowe do minimalnych poziomów. Takie przywileje rząd Luksemburga przyznał około 340 spółkom, do których należą między innymi Pepsi, Ikea, Accenture, AIG, Amazon, Blackstone, Deutsche Bank, H.J. Hainz, JP Morgan Chase, Burberry, Procter & Gamble czy Abu Dhabi Investment Authority. Luksem-

<sup>7</sup> Dyrektywa Rady 2003/49/WE, pkt 6 Preambuły.

<sup>8</sup> R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 157.

burg, pomimo członkostwa w UE, systemu wymiany informacji i przyjętych regulacji przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania jest nadal dla międzynarodowych korporacji rajem podatkowym pozwalającym obniżyć opodatkowanie nawet do poziomu poniżej 1 procenta. Jest to – zdaniem ministra finansów Luksemburga – całkowicie legalne działanie<sup>9</sup>.

Funkcjonowanie Luksemburga jako rajy podatkowej dodatkowo ułatwia dyrektywa 2003/49/WE, która umożliwiając unikanie podwójnego opodatkowania, jednocześnie pozwala, upraszczając skomplikowane procedury administracyjne, przenosić zyski w postaci opłat licencyjnych i praw autorskich do europejskich krajów o minimalnym poziomie opodatkowania. Przenoszenie zysków do spółek córek jest działaniem legalnym, pomimo iż jest unikaniem opodatkowania. Luksemburg, prowadząc swoją politykę podatkową również działa zgodnie z prawem, jednak pozbawia pozostałych członków UE legalnie należących im się dochodów i przyczynia się do ich kłopotów finansowych.

### 3

## ZAPOBIEGANIE UNIKANIU I UCHYLANIU SIĘ OD OPODATKOWANIA W DYREKTYWIE 2009/133/WE

Dyrektywa 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. została przyjęta, aby usunąć ograniczenia, niekorzystne warunki lub zniekształcenia wynikające z przepisów podatkowych państw członkowskich wpływające na łączenia, podziały, podziały przez wydzielenie, wnoszenie aktywów, wymianę udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich<sup>10</sup>.

Poprzez przepis art. 1 dyrektywy 2009/133/WE prawodawca europejski nakazał, aby każde państwo członkowskie stosowało ją do łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenie aktywów oraz wymiany udziałów, w które zaangażowane są spółki z co najmniej dwóch państw członkowskich. Zakres jej stosowania obejmuje również przeniesienia z jed-

<sup>9</sup> B. Niedziński, *Luksemburski raj podatkowy. Afera zgodna z prawem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 1–11 listopada 2014, nr 218, s. A7.

<sup>10</sup> Dyrektywa Rady 2009/133/WE, pkt 2 Preambuły.

nego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki europejskiej (SE) oraz spółdzielni europejskiej (SCE).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy państwo członkowskie może odmówić w całości lub częściowo stosowania lub cofnąć korzyści płynące z zastosowania jej regulacji, jeśli stwierdzi, iż jedna z czynności objęta zakresem przedmiotowym dyrektywy:

- a) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów dokonanie oszustwa podatkowego lub unikanie opodatkowania; to, iż czynności tej nie dokonuje się w uzasadnionych celach gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w czynności, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej czynności jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania;
- b) prowadzi do tego, że spółka uczestnicząca lub nieuczestnicząca w czynności przestaje spełniać konieczne warunki w zakresie reprezentowania pracowników w organach spółki zgodnie z uzgodnieniami obowiązującymi przed tą czynnością.

W doktrynie przyjmuje się, że przeciwdziałanie nadużyciu dyrektywy może odbywać się na dwa sposoby. Pierwszy z nich to ustalenie wymogów, które należy spełnić, aby wyeliminować możliwość postawienia zarzutu działania w celu uniknięcia opodatkowania. Drugi sposób to sformułowanie klauzuli przeciwdziałającej nadużyciu o treści odpowiadającej art. 15 ust. 1 dyrektywy<sup>11</sup>.

Jeśli chodzi o przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w oparciu o przepisy dyrektywy, to podstawowe znaczenie ma przepis art. 15 ust. 1 lit. a) uważany za ustalenie kompetencji państw członkowskich w tym zakresie<sup>12</sup>. Wykładni tego przepisu dokonał TSUE w orzeczeniu *Hans Markus Kofoed przeciwko Skatteministeriet*<sup>13</sup> (dalej: *Kofoed*), gdzie zajmował się przepisami dyrektywy 90/434/EWG<sup>14</sup> poprzedzającej dyrektywę 2009/113/WE, która

<sup>11</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie Prawo Podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 83.

<sup>12</sup> K. Petrosovitch, *Abuse under Merger Directive*, „European Taxation” 2010, nr 12, s. 559.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C – 321/05, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>14</sup> Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleni, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE



stała się ujednoliconą wersją poprzedniczki<sup>15</sup>. Trybunał uznał w niniejszym rozstrzygnięciu, że art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434/EWG, stanowiący odpowiednik dzisiejszego art. 15 ust. 1 lit. a), pozwala państwu członkowskiemu na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach odmówić stosowania wszystkich części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje, w szczególności wtedy, gdy zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów transakcji wymiany udziałów jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Przepis ten stwierdza ponadto – według opinii Trybunału – że okoliczność, iż dana transakcja nie została wykonana z ważnych powodów gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w tej transakcji, może stanowić domniemanie, iż transakcje te miały na celu unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania<sup>16</sup>.

W rozstrzygnięciu *Kofoed TSUE* uznał także, że omawiany przepis stanowi odzwierciedlenie ogólnej zasady wspólnotowej, zgodnie z którą nadużycie prawa jest zakazane. Podmioty nie mogą w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie powoływać się na przepisy prawa wspólnotowego. Stosowanie przepisów wspólnotowych nie może zostać rozszerzone tak dalece, by obejmowały praktyki stanowiące nadużycie, to znaczy czynności przeprowadzone nie w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz jedynie w celu skorzystania w sposób stanowiący nadużycie z ułatwień przewidzianych przez prawo wspólnotowe<sup>17</sup>. Formułując tę tezę, Trybunał przywołał orzeczenia w sprawie *Centros Ltd przeciwko Erhvervs-og Selskabsstyrelsen* (dalej: *Centros*)<sup>18</sup>, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*<sup>19</sup> (dalej: *Halifax*), *Agip Petroli SpA przeciwko Capitaneria di porto di Siracusa*<sup>20</sup> oraz *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*<sup>21</sup>.

---

lub SCE pomiędzy państwami członkowskimi (Dz.Urz. WE z 20.08.1990, L 225, s. 1; Dz.Urz. UE – polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142, ze zm.).

<sup>15</sup> Dyrektywa Rady 2009/133/WE, pkt 1 Preambuły.

<sup>16</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C – 321/05..., op. cit., pkt 37.

<sup>17</sup> Ibidem, pkt 38.

<sup>18</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C – 212/97, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), pkt 24.

<sup>19</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), pkt 68 i 69.

<sup>20</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C – 456/04, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), pkt 19 i 20.

<sup>21</sup> Wyrok TSUE z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C – 196/04, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), pkt 35.



W sprawie *Kofoed* okazało się, że do duńskiego systemu prawnego nie został transponowany art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434/EWG. Zgodnie z argumentacją TSUE, to do obowiązku państw członkowskich należy przyjęcie w swoim porządku prawnym wszystkich niezbędnych przepisów w celu zapewnienia pełnej skuteczności dyrektywy<sup>22</sup>. Według Trybunału do sądu krajowego należy ocena, czy w prawie duńskim istnieje przepis lub zasada ogólna zakazująca nadużycia prawa lub inne przepisy dotyczące oszustw podatkowych bądź unikania opodatkowania, które można byłoby uznać za spełniające rolę przewidzianą w art. 11 ust. 1 lit a) dyrektywy 90/434/EWG i pozwalające uzasadnić opodatkowanie spornej transakcji (wymiany udziałów)<sup>23</sup>.

Innym rozstrzygnięciem, w którym Trybunał badał regulacje pozwalające odstąpić od korzyści wynikających z dyrektywy 90/434/EWG, był wyrok w sprawie *A. Leur-Bloem przeciwko Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*<sup>24</sup>, w którym Trybunał wskazywał, iż przepis art. 11 ust. 1 lit. a) pozwalał na cofnięcie korzyści wynikających z tejże dyrektywy w sytuacji, gdy rzeczywistym celem podjętych czynności było unikanie lub uchylanie się od opodatkowania. Trybunał przyjął jednak, że wprowadzenie generalnej reguły automatycznie wyłączonej pewne kategorie operacji z systemu opodatkowania objętego dyrektywą bez względu na to, czy faktycznie doszło do unikania lub uchylania się od opodatkowania, wykracza poza zakres konieczny do zapobieżenia temu zjawisku i stanowi naruszenie celów zakładanych przez dyrektywę<sup>25</sup>. W celu ustalenia, czy transakcja miała przede wszystkim na celu unikanie bądź uchylanie się od opodatkowania, organy podatkowe państwa członkowskiego powinny dokładnie badać okoliczności każdego indywidualnego przypadku, w którym odmawiają zastosowania przepisów dyrektywy, umożliwiając jednocześnie odwołanie się do sądu od ustaleń organu podatkowego<sup>26</sup>. Trybunał przyznał, iż to, że transakcja nie jest przeprowadzana z ważnych powodów gospodarczych, stanowi podstawę dla przyjęcia domniemania, że miało miejsce unikanie lub uchylanie się od opodatkowania<sup>27</sup>. Sama okoliczność, że jedna

<sup>22</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C – 321/05..., op. cit., pkt 41.

<sup>23</sup> Ibidem, pkt 46.

<sup>24</sup> Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C – 28/95, www.curia.europa.eu, pkt 38 i 39.

<sup>25</sup> *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, op. cit., s. 249.

<sup>26</sup> Wyrok TSUE z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C – 28/95..., op. cit., pkt 41.

<sup>27</sup> Ibidem, pkt 40.

ze spółek biorących udział w fuzji, będąc nowo utworzonym podmiotem, nie prowadziła działalności gospodarczej, nie przesądza jednak tego, że fuzja mająca postać zamiany udziałów nie ma żadnych uzasadnionych celów gospodarczych<sup>28</sup>.

W powyższej sprawie prawo holenderskie implementowało wprawdzie ściśle treść dyrektywy 90/434/EWG, ale żadne z przyjętych w jej treści postanowień nie uzależniało możliwości korzystania z jej dobrodziejstw od motywu operacji, dlatego sprawę rozstrzygnięto na korzyść podatnika<sup>29</sup>.

## 4

### REGULACJE ZAPOBIEGAJĄCE OSZUSTWOM I NADUŻYCIOM W DYREKTYWIE 2011/96/UE

Podstawowym zadaniem, jakie ma spełnić dyrektywa 2011/96/UE, jest zwolnienie dywidend i innych zysków wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej<sup>30</sup>. Celem dyrektywy jest również stworzenie w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego, umożliwiających konsolidację spółek różnych państw członkowskich bez utrudnień przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich<sup>31</sup>.

Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 2011/96/UE określa zakres przedmiotowy dyrektywy, ustalając, iż stosuje się ją do:

- a) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych innych państw członkowskich,
- b) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego przekazują spółkom innych państw członkowskich, wobec których są zależne,

<sup>28</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, op. cit., s. 85.

<sup>29</sup> *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, op. cit., s. 249.

<sup>30</sup> Dyrektywa Rady 2011/96/UE, pkt 3 Preambuły.

<sup>31</sup> *Ibidem*, pkt 4 Preambuły.

- c) podziału zysków, które stałe zakłady spółek innych państw członkowskich, znajdujące się w danym państwie członkowskim, otrzymują od swoich spółek zależnych państwa członkowskiego innego niż to, w którym znajduje się stały zakład,
- d) podziału zysków spółek danego państwa członkowskiego na rzecz stałych zakładów znajdujących się w innym państwie członkowskim i należących do spółek tego samego państwa członkowskiego, wobec którego są spółkami zależnymi.

W art. 1 ust. 2 prawodawca unijny stwierdził zaś, iż przepisy dyrektywy nie wykluczają stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom. Odesłanie do regulacji krajowych lub umów zawieranych przez państwa członkowskie stwarza nieco inną sytuację niż w dyrektywie 2009/133/WE, gdzie zostały precyzyjnie przewidziane warunki cofnięcia korzyści wynikających ze wspomnianej dyrektywy. Na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 2011/96/UE państwa członkowskie mają większą swobodę kształtowania regulacji krajowych i zabezpieczeń stosowanych w umowach między poszczególnymi krajami. Oznacza to, iż do państwa członkowskiego należy precyzyjne określenie, w jakich warunkach korzyści wynikające z omawianej dyrektywy będą wyłączone. Jednak, tak jak w przypadku dyrektywy 2003/49/WE oraz 2009/133/WE, muszą być one oceniane z perspektywy dorobku orzeczniczego TSUE dotyczącego zwalczania nadużyć w europejskim prawie podatkowym i zasadą proporcjonalności.

Jaka jest skala przepływów finansowych utworzonych przez regulacje dyrektywy i w jaki sposób działają zabezpieczenia przed unikaniem opodatkowania z wykorzystaniem jej przepisów świadczyć mogą dane z Polski. Holandia, Niemcy i Luksemburg znalazły się wśród krajów, do których popłynęło najwięcej dywidend z polskich spółek według danych Narodowego Banku Polskiego<sup>32</sup>. O ile Holandia i Niemcy należą do grupy największych gospodarek europejskich, o tyle obecność Luksemburga w tym zestawieniu można tłumaczyć w ten sposób, że jego atrakcyjność podatkowa dla spółek europejskich jest nadal duża, czyli nie stracił jak dotąd walorów rajy podatkowego. Potwierdza to dodatkowo fakt, iż w stosunku do roku 2012,

---

<sup>32</sup> Ł. Wilkowicz, *Dywidendy na eksport. Wysłaliśmy 7,8 mld euro*, „Dziennik Gazeta Prawna” 19 listopada 2014, nr 224, s. A1.

w roku 2013 popłynęło do Luksemburga blisko trzy razy więcej pieniędzy, które stanowiły kwotę 1 mld 114,1 mln euro<sup>33</sup>. Jeśli weźmie się pod uwagę, iż instytucje europejskie od 2012 roku koncentrują się na ograniczaniu skali unikania opodatkowania, to widać, że skutki podejmowanych działań są jak na razie odwrotnie proporcjonalne do podejmowanych wysiłków.

## 5

### NADUŻYCIE PRAWA PODATKOWEGO

Koncepcja nadużycia europejskiego prawa pojawiła się w orzecznictwie TSUE w rozstrzygnięciach wydawanych w stosunku do podmiotów sektora prywatnego, korzystających z praw podmiotowych przyznanych im przez prawo unijne<sup>34</sup>. TSUE posługiwał się w swoim orzecznictwie zamienne terminami „nadużycie prawa” oraz „obejście prawa”. Przyjmowany jest pogląd, iż nadużycie prawa dotyczy prawa w rozumieniu podmiotowym, a obejście prawa odnosi się do prawa w sensie przedmiotowym<sup>35</sup>.

Koncepcja obejścia prawa pojawiała się w wyrokach Trybunału wielokrotnie<sup>36</sup>. Pierwszy raz zastosowana została w wyroku w sprawie *Johannes Henricus Maria van Binsbergen przeciwko Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijvergijs* (dalej: *van Binsbergen*)<sup>37</sup>. W niniejszym rozstrzygnięciu Trybunał uznał, iż państwu członkowskiemu wolno jest zastosować ograniczenie swobody przepływu usług, jeśli osoba świadcząca usługi unika zastosowania zawodowych reguł postępowania wymaganych dla danej profesji poprzez przeniesienie swojej siedziby do innego państwa członkowskiego<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> Ibidem.

<sup>34</sup> A. Zalański, *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investment Ltd v. Commissioner of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. 1–1609, [w:] red. W. Nykiel, A. Zalański, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 1238.

<sup>35</sup> A. Zalański, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy”, 2006, nr 7, s. 11.

<sup>36</sup> Zob. Szczegółowe omówienie orzecznictwa TSUE w zakresie obejścia i nadużycia prawa europejskiego: A. Zalański, *Obejście prawa krajowego z wykorzystaniem europejskiego prawa wspólnotowego*, [w:] red. K. Lubiński, *Studia z Prawa Publicznego*, Toruń 2001.

<sup>37</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 grudnia 1974 r. w sprawie C – 33/74, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>38</sup> Ibidem, pkt 13.

Kolejnym ważnym rozstrzygnięciem, gdzie Trybunał uznał, iż doszło do obejścia prawa europejskiego był wyrok w sprawie *J. Knoors przeciwko Secretary of State for Economic Affairs*<sup>39</sup>. Trybunał wskazywał w uzasadnieniu wyroku, że nie można pomijać uprawnionego interesu państwa członkowskiego do zapobiegania unikaniu krajowego prawodawstwa dotyczącego szkolenia zawodowego, które jego obywatele obchodzą za pomocą możliwości stwarzanych przez przepisy Traktatu<sup>40</sup>.

Do innych istotnych rozstrzygnięć zaliczyć należy dwa wyroki zapadłe w sprawach dotyczących dwóch holenderskich nadawców telewizyjnych: *Vereniging Veronica Omroep Organisatie przeciwko Commissariaat voor de Media*<sup>41</sup> oraz *TV10 SA przeciwko Commissariaat voor de Media*<sup>42</sup>. Powyższe wyroki zapadły w sprawach, w których podmioty z państw członkowskich zmieniały miejsce zamieszkania lub zakładały spółkę w innym państwie członkowskim po to, aby korzystając z wolności traktatowych, podjąć na powrót działalność w państwie, które opuściły<sup>43</sup>. Dzięki temu zabiegowi obchodziły niewygodne dla nich, zbyt restrykcyjne regulacje holenderskie.

TSUE przywołał, podobnie jak w wyroku w sprawie *van Binsbergen*, konstatację, iż państwu członkowskiemu przysługuje prawo do ochrony własnego interesu, polegające na zastosowaniu przepisów, które uniemożliwiają obejście wewnętrznych regulacji w zakresie szczególnych wymogów zawodowych ustalonych dla określonych grup zawodowych<sup>44</sup>. Następnie Trybunał uznał, iż podobnie prawo takie przysługuje państwu w przypadku świadczenia usług nadawczych (radiowo-telewizyjnych). Państwu wolno zakazać zakładania spółek świadczących usługi nadawcze z zagranicy w sytuacji, gdy ich założenie wiąże się z zamiarem obejścia regulacji krajowych dotyczących zawartości tematycznej nadawanych programów<sup>45</sup>. W konsekwencji Trybunał przyjął, iż przepisy holenderskie są zgodne z postanowieniami Traktatu ustanawiającymi wolność przepływu usług<sup>46</sup>.

---

<sup>39</sup> Wyrok TSUE z dnia 7 lutego 1974 r. w sprawie C – 115/78, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>40</sup> A. Zalański, *Obejście prawa krajowego...*, op. cit., s. 249.

<sup>41</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 lutego 1993 r. w sprawie C – 148/91, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>42</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C – 23/93, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>43</sup> A. Zalański, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku...*, op. cit., s. 12.

<sup>44</sup> Wyrok TSUE z dnia 3 lutego 1993 w sprawie C – 148/91..., op. cit., pkt 12.

<sup>45</sup> Ibidem, pkt 13.

<sup>46</sup> Ibidem, pkt 14.

W drugim z wyroków – w sprawie *TV 10*, przy podobnym stanie faktycznym – TSUE uznał również, że utworzenie podmiotu w innym kraju członkowskim miało na celu obejście prawa krajowego. Trybunał potwierdził, iż możliwe jest traktowanie nadawcy z siedzibą w innym kraju członkowskim jako nadawcy krajowego, jeżeli jego działalność jest skierowana na terytorium pierwszego państwa członkowskiego i jeśli nadawca w innym państwie członkowskim został utworzony w celu umożliwienia unikania wymogów przyjętych dla takich nadawców w pierwszym państwie członkowskim<sup>47</sup>.

Za ważne orzeczenie w procesie kształtowania się linii orzeczniczej dotyczącej nadużycia prawa europejskiego uznawany jest wyrok w sprawie *Centros*. Sprawa dotyczyła duńskich obywateli, którzy postanowili, ze względu na to, iż prawo Zjednoczonego Królestwa niezwykle liberalnie traktowało kwestie ustanowienia i wniesienia kapitału zakładowego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, założyć spółkę w Zjednoczonym Królestwie, a następnie otworzyć jej główny zakład w Danii. W ten sposób duńskie małżeństwo Bryde obeszło duńskie regulacje stanowiące, iż minimalny kapitał zakładowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wynosił 200 000 DKK. Duńskie władze nie zgodziły się na rejestrację zakładu, co w rezultacie doprowadziło sprawę przed TSUE. Trybunał, rozstrzygając sprawę, przypomniał, powołując się na wcześniejsze orzeczenia, iż państwo członkowskie ma prawo do podejmowania środków uniemożliwiających próby dokonania nadużycia polegające na uchylaniu się od stosowania obowiązującego w tym państwie ustawodawstwa i że podmioty prawa nie powinny w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo powoływać się na normy wspólnotowe<sup>48</sup>. Jednak sądy krajowe powinny brać również pod uwagę cele przepisów prawa wspólnotowego, na które powołują się osoby, których zachowanie stanowi nadużycie lub oszustwo<sup>49</sup>. Można zatem przyjąć, że obejście prawa krajowego z wykorzystaniem prawa europejskiego jest nielegalne tylko wówczas, gdy zastosowanie prawa europejskiego nastąpiło niezgodnie z celami danej normy<sup>50</sup>. W omawianym przypadku przepisy krajowe, których obywatele duńscy próbowali uniknąć,

<sup>47</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 października 1994 r. w sprawie C – 23/93..., op. cit., pkt 26.

<sup>48</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C – 212/97..., op. cit., pkt 24.

<sup>49</sup> Ibidem, pkt 25.

<sup>50</sup> A. Zalański, *Obejście prawa krajowego...*, op. cit., s. 256.

były przepisami dotyczącymi zakładania spółek, a nie określającymi wykonywanie pewnych rodzajów działalności zawodowej. Celem zaś traktatowej swobody przedsiębiorczości – zdaniem Trybunału – jest umożliwienie spółkom założonym zgodnie z ustawodawstwem danego państwa członkowskiego i mającym siedzibę statutową, zarząd lub główny zakład na terenie UE prowadzenie działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem agencji, oddziału lub filii<sup>51</sup>. Dlatego Trybunał uznał, iż okoliczność, że obywatel państwa członkowskiego, pragnąc założyć spółkę, decyduje się na jej założenie w państwie członkowskim, którego przepisy są najmniej surowe, i utworzyć oddziały w innych państwach członkowskich, nie może stanowić nadużycia prawa<sup>52</sup>.

Według Trybunału przepisy krajowe mogące utrudniać lub zniechęcać do korzystania z podstawowych swobód traktatowych muszą spełniać cztery warunki:

- ☒ muszą być stosowane w sposób niedyskryminacyjny,
- ☒ muszą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego,
- ☒ muszą prowadzić do realizacji celu, jakiemu służą,
- ☒ nie mogą wykraczać poza zakres konieczny do jego osiągnięcia<sup>53</sup>.

W sprawie *Centros TSUE* stwierdził, że powyższe przesłanki nie zostały spełnione. Podstawą do przyjęcia tej tezy było kilka powodów. Przede wszystkim przyjęto, iż praktyka duńskich władz nie realizuje celu ochrony wierzycieli<sup>54</sup>, zaś środki zapobiegające oszustwom mogły być w mniejszym stopniu naruszające swobody traktatowe<sup>55</sup>.

Kolejny krok w rozwoju linii orzeczniczej dotyczącej nadużycia prawa europejskiego stanowi wyrok w sprawie *Emsland – Stärke GmbH przeciwko Hauptzollamt Hamburg – Jonas* (dalej: *Emsland – Stärke*)<sup>56</sup>. Dotyczył on niemieckiej spółki *Emsland Stärke GmbH*, która wysyłała do Szwajcarii produkty rolne, dzięki czemu otrzymywała dopłaty eksportowe finansowane przez Wspólnotę Europejską. Towary eksportowane przez spółkę wracały jednak z powrotem do Niemiec reeksportowane przez spółki szwajcarskie. Trybunał,

<sup>51</sup> Wyrok TSUE z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C – 212/97..., op. cit., pkt 26.

<sup>52</sup> Ibidem, pkt 27.

<sup>53</sup> Ibidem, pkt 34.

<sup>54</sup> Ibidem, pkt 35.

<sup>55</sup> Ibidem, pkt 37.

<sup>56</sup> Wyrok TSUE z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C – 110/99, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).



rozpatrując niniejszą sprawę, sformułował dwa warunki, które decydują o uznaniu, czy miało miejsce nadużycie prawa. Po pierwsze, aby stwierdzić nadużycie prawa powinny zachodzić obiektywne okoliczności wskazujące, iż pomimo zachowania warunków sformułowanych przez prawo wspólnotowe, cel tych przepisów nie został osiągnięty<sup>57</sup>. Po drugie należy wziąć pod uwagę element subiektywny składający się z woli uzyskania korzyści poprzez wykreowanie sztucznych warunków umożliwiających skorzystanie z przywilejów przewidzianych przez prawo. Tenże subiektywny element może być wykazany na przykład poprzez udowodnienie istnienia porozumienia pomiędzy eksporterem z UE otrzymującym dotacje a importerem pochodzącym spoza UE<sup>58</sup>.

Wyrok ten uważany jest za otwarcie możliwości zastosowania koncepcji nadużycia do prawa podatkowego poprzez zastosowanie ogólnej zasady nadużycia prawa do prawa finansowego. Wprawdzie TSUE nie wskazał na istnienie takiej ogólnej zasady w prawie europejskim, ale Komisja Europejska i komentatorzy dostrzegali jej stosowanie przez TSUE<sup>59</sup>. Istnienie ogólnej zasady wspólnotowej, zgodnie z którą nadużycie prawa jest zakazane, zostało potwierdzone literalnie przez TSUE w późniejszym wyroku w sprawie *Kofoed*<sup>60</sup>.

Przełomowym rozstrzygnięciem, gdzie po raz pierwszy zastosowano zasadę nadużycia prawa do europejskiego prawa podatkowego był wyrok w sprawie *Halifax* dotyczący regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej. Brytyjskie organy skarbowe odwołały się w niniejszym wyroku do rozstrzygnięcia w sprawie *Emsland-Stärke* i ogólnej zasady nadużycia prawa. Przedmiotem oceny TSUE był stworzony schemat optymalizacji podatkowej w zakresie podatku VAT zastosowanego przez brytyjską spółkę bankową i jej spółki zależne. Brytyjskie organy skarbowe zarzuciły spółce Halifax nadużycie prawa wynikającego z tzw. szóstej dyrektywy – 77/388/EWG<sup>61</sup> (w chwili obecnej dyrektywa 2006/112/WE) regulującej opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej w ramach UE.

---

<sup>57</sup> Ibidem, pkt 52.

<sup>58</sup> Ibidem, pkt 53.

<sup>59</sup> A. Zalaśkiński, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku...*, op. cit., s. 14.

<sup>60</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C – 321/05..., op. cit., pkt 38.

<sup>61</sup> Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE, L 145, s. 1).

W wyroku tym TSUE uznał, iż dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy<sup>62</sup>. Poza tym z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W rzeczywistości zakaz nadużycia jest bezprzedmiotowy w sytuacji, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych<sup>63</sup>.

W badanej przez Trybunał sytuacji stwierdzono, iż system odliczeń przewidziany w szóstej dyrektywie ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, a wspólny system podatku VAT zapewnia całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności<sup>64</sup>. Trybunał przypomniał, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest wykazanie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia<sup>65</sup>. Odliczenie więc całości naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy w ramach zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie nie umożliwiłaby im odliczenia tego podatku lub umożliwiłaby odliczenie tylko jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej i sprzeczne z celem systemu<sup>66</sup>.

Jeżeli chodzi o drugą przesłankę pozwalającą na stwierdzenie istnienia nadużycia prawa europejskiego (w rozpatrywanej sprawie wspólnotowego), to Trybunał stwierdził, iż do sądu krajowego badającego sprawę należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia zawartych transakcji. Sąd ten po-

---

<sup>62</sup> Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02..., op. cit., pkt 74.

<sup>63</sup> Ibidem, pkt 75.

<sup>64</sup> Ibidem, pkt 78.

<sup>65</sup> Ibidem, pkt 79.

<sup>66</sup> Ibidem, pkt 80.

winien jednak wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej<sup>67</sup>.

Warto również wspomnieć, iż Trybunał wyraźnie zaznaczył, analizując niniejszą sprawę, że gdy podatnik ma prawo wyboru pomiędzy między dwoma transakcjami, dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z którą wiąże się zapłata najwyższej kwoty podatku VAT. Co więcej, podatnik ma prawo dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą będzie mógł ograniczyć swoje zobowiązania podatkowe<sup>68</sup>.

Koncepcja nadużycia prawa zastosowana do europejskiego systemu podatku od wartości dodanej wywołała głosy krytyczne. W doktrynie podawano w wątpliwość możliwość przeniesienia koncepcji nadużycia prawa do brytyjskiego lub polskiego systemu prawnego<sup>69</sup>. Podnoszony był również argument, iż zasady ogólne prawa europejskiego stoją w sprzeczności z możliwością negocjowania przez sąd lub organ krajowy pewności obrotu prawnego w sferze VAT, posiłkując się niedoprecyzowanymi zasadami wykładni prawa wspólnotowego<sup>70</sup>.

W doktrynie przyjmuje się, iż omawiany wyrok ma istotne znaczenie dla przeciwdziałania formom planowania podatkowego, takim jak unikanie opodatkowania lub obejście prawa podatkowego<sup>71</sup>. Rozstrzygnięcie w sprawie *Halifax* można uznać za poszukiwanie równowagi pomiędzy prawem podatnika do aranżowania swych przedsięwzięć gospodarczych, w sposób minimalizujący obciążenia podatkowe a zapewnieniem neutralności, powszechności i konsumpcyjności VAT<sup>72</sup>.

---

<sup>67</sup> Ibidem, pkt 81.

<sup>68</sup> Ibidem, pkt 73.

<sup>69</sup> Zob. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7; P. Harris, *The notion of abus de droit and its potential application in fiscal matters within the EU legal order*, „The EC Tax Journal” 2001, nr 3, s. 187–193; A. Zalański, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku...*, op. cit., s. 16.

<sup>70</sup> A. Zalański, *Nadużycie prawa do odliczenia podatku...*, op. cit., s. 17.

<sup>71</sup> Zob. A. Bącal, A. Zalański, *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. 1–1609, [w:] red. W. Nykiel, A. Zalański, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 1244.

<sup>72</sup> Ibidem, s. 1245.

Ostatnie rozstrzygnięcia dotyczące nadużycia prawa podatkowego, wśród których wymienić należy wyroki w sprawach *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Weald Leasing Ltd*<sup>73</sup> oraz *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko RBS Deutschland Holdings GmbH*<sup>74</sup>, utrwalają linię orzeczniczą ustaloną w wyroku w sprawie *Halifax*. Trybunał powołuje się w nich na dwa ustalone elementy decydujące o możliwości stwierdzenia istnienia nadużycia prawa podatkowego.

## 6

### WNIOSKI

Oceniając regulacje przeciwdziałające unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania zawarte w dyrektywach 2003/49/WE, 2009/133/WE i 2011/96/WE, należy uznać, iż mają one znikome znaczenie i spełniają rolę jedynie marginalną. Jednym z powodów tego stanu rzeczy może być przesunięcie ciężaru zapobiegania ucieczce przed podatkami z poziomu UE na poziom krajów członkowskich, które nie mają pełnej swobody w konstruowaniu takich przepisów. Istotnym utrudnieniem dla państw członkowskich są ograniczenia w konstruowaniu regulacji przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania narzucane przez linię orzeczniczą TSUE.

Na podstawie oceny ostatnio ujawnionych przez media zjawisk wskazujących na wykorzystywanie możliwości przenoszenia licencji na spółki zarejestrowane w państwach członkowskich o minimalnym poziomie opodatkowania można przyjąć, że bez istotnej modyfikacji przepisów dyrektywy 2003/49/WE wprowadzających zmiany ograniczające korzystanie z jej dobrodziejstw w sytuacjach uznanych za szkodliwe, sytuacja nie ulegnie zmianie. Wydaje się, iż możliwe byłoby wprowadzenie regulacji na poziomie krajowym, które w sytuacjach przenoszenia licencji do krajów o bardzo niskim poziomie opodatkowania będą uniemożliwiały korzystanie z przepisów dyrektywy. Takie uregulowania także musiałyby znaleźć umocowanie w przepisach omawianej dyrektywy i akceptację w linii orzeczniczej

<sup>73</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C – 103/09, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

<sup>74</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C – 277/09, [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

TSUE wyznaczającej standardy dla przepisów mogących ograniczać swobody traktatowe.

Sytuacja z regulacjami dyrektyw 2009/133/WE i 2011/96/WE wygląda podobnie. Można uznać, iż bez podjęcia inicjatyw ze strony UE zmieniających ramy działania państw członkowskich przy budowaniu regulacji przeciwdziałających unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, przepisy te nie będą miały większego znaczenia w praktyce. Nawet w przypadku istnienia regulacji krajowych, pozwalających na reagowanie przez aparat skarbowy w przypadkach uznawanych za unikanie lub uchylanie się od opodatkowania, nie mogą one mieć większego wpływu na skalę zjawiska, bowiem zgodnie z linią orzeczniczą TSUE została wyłączona możliwość wprowadzania reguł wyłączających automatycznie pewne rodzaje operacji z systemu opodatkowania objętego dyrektywami.

Warto zwrócić uwagę, iż sama Komisja Europejska zaczyna dostrzegać problem, iż to właśnie obowiązujące dyrektywy mogą sprzyjać agresywnemu planowaniu podatkowemu bądź uniemożliwiać wprowadzenie właściwych rozwiązań, ponieważ dopuszczają podwójny brak opodatkowania<sup>75</sup>. Komisja rozważa dokonanie przeglądu omawianych dyrektyw pod kątem wdrożenia zasad wynikających z zalecenia w sprawie agresywnego planowania podatkowego<sup>76</sup>.

Koncepcja nadużycia prawa podatkowego wypracowana przez TSUE daje pewne możliwości przeciwdziałania nadużyciom podatkowym, ale należy ją traktować jako instrument wyłącznie pomocniczy. Opierając się na koncepcji nadużycia prawa europejskiego, można odmówić korzyści z niego płynących. Ma się to jednak odbywać w procesie stosowania prawa<sup>77</sup>. Wydaje się jednak, iż przesunięcie ciężaru odmowy korzyści w związku z niewłaściwym wykorzystywaniem wolności traktatowych w sprawach unikania opodatkowania na poziom stosowania prawa przez organy skarbowe i wymiar sprawiedliwości państw członkowskich jest rozwiązaniem nietrafionym, przede wszystkim ze względu na skuteczne możliwości jego zastosowania w praktyce. Powszechne korzystanie z optymalizacji podatkowej powoduje, iż system rozpatrywania tego typu spraw poprzez szcze-

<sup>75</sup> Komunikat Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r., COM(2012) 722 final, s. 8.

<sup>76</sup> Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego, pkt (9).

<sup>77</sup> A. Zalański, *Obejście prawa krajowego...*, op. cit., s. 260.

gółową analizę każdej z nich nie może być traktowany jako poważne rozwiązanie problemu.

Trzeba podkreślić, że największą przeszkodą w znalezieniu prawnej formuły pozwalającej na ograniczenie zjawiska unikania opodatkowania jest jego legalność. Rozwiązania problemu legalności unikania opodatkowania nie może rozwiązać transponowana przez TSUE do prawa podatkowego zasada nadużycia prawa podatkowego. Należy pamiętać, iż stworzono ją jako koncepcję dotyczącą wyłącznie nadużycia europejskiego prawa podatkowego i jej wprowadzanie na grunt krajowego porządku prawnego może nie przynieść zamierzonych skutków<sup>78</sup>.

Bez istotnej zmiany podejścia do kwestii unikania opodatkowania w sytuacjach transgranicznych zatrzymanie tego procesu nie będzie odnosiło widocznych rezultatów. Patrząc na dotychczasowe wysiłki prawodawcy unijnego, można z dużą dozą prawdopodobieństwa stwierdzić, iż przełom w walce z unikaniem podatków w ramach UE może zostać osiągnięty, gdy w pewnych sytuacjach na określonych podatników zostaną nałożone stosowne podatki, wynikające z jasnych i czytelnych regulacji normatywnych, zamiast szukania prawnych możliwości rozwiązania problemu zdefiniowania i poddania rygorom podatkowym zjawiska unikania opodatkowania.

## BIBLIOGRAFIA

- Bącał A., Zalaśiński A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I – 1609, [w:] W. Nykiel, A. Zalaśiński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1.
- Brzeziński B., *Recenzja. Agnieszka Choduń, Andrzej Gomułowicz, Andrzej Skoczylas. Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie administracyjnym*. Warszawa 2013, SS. 217, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 3.

---

<sup>78</sup> B. Brzeziński, *Recenzja – A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie administracyjnym*, Warszawa 2013, s. 217, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2014, nr 3, s. 241.

- Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie Prawo Podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001.
- Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), *Prawo Podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2006.
- Harris P., *The notion of abus de droit and its potential application in fiscal matters within the EU legal order*, „The EC Tax Journal” 2001, nr 3.
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Niedziński B., *Luksemburski raj podatkowy. Afera zgodna z prawem*, „Dziennik Gazeta Prawna” 10–11 listopada 2014, nr 218.
- Petrosovitch P., *Abuse under Merger Directive*, „European Taxation” 2010, nr 12.
- Wilkowicz Ł., *Dywidendy na eksport. Wystaliśmy 7,8 mld euro*, „Dziennik Gazeta Prawna” 19 listopada 2014, nr 224.
- Zalasiński A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C – 255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investment Ltd v. Commissioner of Customs & Excise*, Zb. Orz. 2006, s. I–1609, [w:] W. Nykiel, A. Zalasiński (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014.
- Zalasiński A., *Nadużycie prawa do odliczenia podatku naliczonego we wspólnotowym systemie VAT*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 7.
- Zalasiński A., *Obejście prawa krajowego z wykorzystaniem europejskiego prawa wspólnotowego*, [w:] K. Lubiński (red.), *Studia z Prawa Publicznego*, Toruń 2001.