

MICHAŁ BONCZKOWSKI¹

Swobody traktatowe a zasady prawa

Streszczenie

Niniejszy artykuł ma za zadanie ukazać podobieństwo pomiędzy rozumowaniami wypracowanymi odnośnie swobód traktatowych a ujęciem zasad prawa zaproponowanym przez R. Alexego. Swobody traktatowe z traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wypracowane w toku wieloletniej działalności orzeczniczej Trybunału, posiadają szereg podobieństw do koncepcji zasad prawa zaproponowanej przez prof. Roberta Alexego. Świadczą o tym – pozycja zasad prawa w systemie prawa, możliwość stopniowości ich wykonywania czy też odrębna metoda wychodzenia z konfliktu dwóch przeciwstawnych zasad prawa. Artykuł analizuje wybrane swobody traktatowe w odniesieniu do materii podatkowej oraz porównuje je ze schematami teoretycznymi, które zaproponował prof. Robert Alexy.

Słowa kluczowe: podatki, zasady prawa, Unia Europejska

¹ Michał Bonczkowski – doktorant Instytutu Nauk Prawnych PAN; e-mail: michalbonczkowski@wp.pl; ORCID: 0000-0001-8891-0823.

MICHAŁ BONCZKOWSKI

Treaty Freedoms and the Principles of Law

Abstract

This article aims to show the similarity between the arguments developed regarding the Treaty freedoms and the approach to the legal principles proposed by R. Alexy. Treaty freedoms from the Treaty on the functioning of the European Union, developed in the course of the Court's many years of judicial activity, have a number of similarities to the concept of the principles of law proposed by prof. Robert Alexy. This is evidenced by – the position of the principles of law in the legal system, the possibility of grading them, or a separate method of resolving the conflict of two opposing principles of law. The article analyses selected treaty freedoms in relation to tax matters and compares them with theoretical schemas proposed by prof. Robert Alexy.

Keywords: taxes, principles of law, European Union

Uwagi wstępne

W niniejszym artykule zostanie podjęta próba dokonania charakterystyki swobód traktatowych UE, które odnoszą się do materii podatkowej i ukazania podobieństw, jakie zachodzą pomiędzy rozumowaniami Trybunału odnośnie swobód traktatowych a schematami wypracowanymi przez teorię prawa odnośnie zasad prawa. Ze względu jednak na objętość publikacji nie sposób przedstawić tutaj wyczerpującego katalogu wszystkich zasad sformułowanych przez TSUE (dawniejszy ETS) odnośnie owej materii. Dlatego też zakres będzie ograniczony do przedstawienia swobód traktatowych w kontekście prawa podatkowego. Na wstępie należy jednak poczynić dwie uwagi – pierwsza to taka, iż należy się zgodzić z poglądem doktryny co do faktu prawotwórstwa, jakiego dopuszcza się TSUE w swoim orzecznictwie². Po drugie, owe prawotwórstwo oddziałuje na systemy prawne – a dokładniej na organy stosujące prawo w państwach członkowskich na zasadzie tzw. precedensu faktycznego³.

Nim zostanie dokonany przegląd orzecznictwa odnoszącego się do materii podatkowej, należy wpieryw przywołać dwa orzeczenia, które ukształtowały pozycję TSUE w systemie prawnym UE. Pierwszym i kluczowym orzeczeniem jest orzeczenie w sprawie C-26/62 z dnia 5 lutego 1963 r. (potocznie nazywaną sprawą Van Gend & Loos), w której to Trybunał otworzył drogę do dochodzenia swoich praw jednostkom na podstawie obowiązywania Traktatu (ówczesnego Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą) – przez co przyznał im podmiotowość prawną oraz uznał porządek prawny powstały po ratyfikowaniu Traktatu za porządek prawny odrębny od porządków prawnych państw członkowskich czy też porządku prawa międzynarodowego⁴.

Drugim z owych orzeczeń jest wyrok w sprawie C-6/64 z dnia 15 lipca 1964 r. (zwaney potocznie sprawą Costa vs E.N.E.L.), w której Trybunał powtórzył tezy

² Patrz np.: P. Marcisz, *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 157 n.

³ Ibidem, s. 203 n.

⁴ „(...) wobec powyższego należy uznać, iż **Wspólnota stanowi nowy porządek prawny w prawie międzynarodowym** [podkr. M.B.], na rzecz którego państwa ograniczyły, w jakkolwiek wąskich dziedzinach swoje prawa suwerenne, i którego **normy znajdują zastosowanie nie tylko do państw członkowskich, ale i pochodzących z nich jednostek** [podkr. M.B.] (...)”.

z poprzedniego wyroku, a także wprowadził zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym⁵.

Zasady prawa w ujęciu teoretycznym

Termin „zasada prawa” jest na gruncie teoretycznoprawnym przedmiotem sporu doktrynalnego⁶, nie wypracowano bowiem jednolitej dla polskiego prawoznawstwa koncepcji rozumienia owego terminu. Prof. Jerzy Wróblewski zaproponował rozumienie terminu zasady prawa jako pewnego rodzaju normy prawnej wyróżniającej się ze zbioru norm prawnych ze względu na zespół cech, które świadczą o jej zasadniczości.

Zasada prawa – według J. Wróblewskiego – jest to szczególnego rodzaju norma prawna, którą można wyodrębnić ze zbioru norm, ze względu na następujące kryteria⁷:

- 1) umiejscowienie normy na określonym szczeblu hierarchii w systemie prawa,
- 2) relację normy do innych norm systemu,
- 3) rolę normy w wyodrębnieniu całości normatywnej,
- 4) uzasadnienie danej normy przez oceny pozaprawne.

Z kolei M. Zieliński, Z. Ziemiński oraz S. Wronkowska zaproponowali odmienne rozumienie owego terminu, bowiem podzielili zasady na zasady w ujęciu dyrektywalnym oraz zasady w ujęciu opisowym⁸. Dyrektywalne rozumienie zasad prawa polega na tym, że zasada ma wartość normatywną w tym sensie, że nakazuje/zakazuje określonego zachowania – przykładem jest zasada nieretroakcji, ujęta w postaci łacińskiej paremii *lex retro non agit*. Natomiast ujęcie opisowe zasady prawa polega na tym, iż zasada prawa odnosi się do instytucji prawnej – jaką jest np. proces karny – którą określa i porządkuje, np.: zasada jawności czy zasada prawdy materialnej.

Na gruncie doktryny anglosaskiej dominującą koncepcją rozumienia zasad prawa jest koncepcja zaproponowana przez Ronalda Dworkina⁹. Dworkin zapro-

⁵ Chodzi tutaj o fragment: „(...) zważywszy, że pierwszeństwo prawa wspólnotowego znajduje potwierdzenie w art. 189 [podkr. M.B.], zgodnie z którym rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich [podkr. M.B.] (...)”

⁶ S. Tkacz, *O zintegrowaniu koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie*, Toruń 2014, s. 24.

⁷ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 359–360.

⁸ M. Zieliński, Z. Ziemiński, S. Wronkowska, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1977, s. 5–6, 28, 50–51.

⁹ R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, s. 176–177, 185.

ponował podział systemu norm prawnych na *rules* (reguły), *principles* (zasady) oraz *policies* (dyrektywy polityczne). Zasady tym różnią się od reguł, iż reguły można zrealizować w systemie „wszystko albo nic” (*all or nothing*), zaś w przypadku zasad można stopniować wykonywalność normy zasady. Z kolei dyrektywy polityczne są swoistymi postulatami adresowanymi do władz danego państwa, zamieszczonymi w tekście aktu normatywnego. Nie podlegają ze względu na swój charakter prawu wazenia.

Przykładem jest norma (reguła) N_1 nakazująca X zapłacić 100 jednostek podatku. X ma możliwość zrealizowania nakazu wysłownego w tej normie, ma również możliwość nie zrealizowania go. Jednakże w przypadku zapłaty 99,99 jednostek – nakaz nie zostanie zrealizowany przez X-a.

W przypadku zasady prawa (*principle*), jaką są np.: zasada kontradiktoryjności w procesie karnym czy też zasada swobody umów w prawie cywilnym, owego problemu nie ma. Zawsze bowiem zasada jest realizowana, jednakże stopień jej realizacji jest ograniczony ze względu na inne zasady obecne w systemie.

Koncepcję anglosaską rozwinął R. Alexy, który zaproponował własną definicję zasady prawa w brzmieniu: „zasady prawa to takie normy, które charakteryzują się tym, iż w swojej strukturze zawierają nakaz realizacji pewnego stanu rzeczy w stopniu najwyższym – najwyższym ze względu na faktyczne i prawne możliwości”¹⁰. Nadto Alexy udoskonalił dworbinowską koncepcję wychodzenia z kolizji zasad prawa, która jest odmienna niż ma to miejsce w przypadku klasycznie rozumianych norm prawnych. Oto bowiem w przypadku kolizji norm prawnych modyfikuje się zakresy normowania bądź zakresy zastosowania obu norm tak, aby obie z nich mogły znaleźć zastosowanie. W przypadku gdy owe zabiegi są niewystarczające, sięga się po reguły kolizyjne i rozstrzyga, która z norm znajdzie zastosowanie. Odnośnie zasad prawa jest inaczej. Zasady bowiem posiadają swoje wagi, przeto proces wychodzenia z kolizji zasad nazwany został wyważaniem. Podmiot stosujący prawo – czyli np.: sąd w przypadku kolizji dwóch zasad prawa – decyduje, która z nich w konkretnym przypadku będzie w wyższym stopniu wykonywana (co oznacza, która z nich będzie posiadać większą wagę).

Przykład: W przypadku kolizji zasad swobody umów i zasady nominalizmu kontraktowego to sąd rozstrzygnie, czy dana umowa zawiera elementy pozwalające zakwalifikować ją jako umowę nazwaną, czy też strony na tyle zmodyfikowały stosunek prawny, iż nie można zakwalifikować danej umowy jako jednej z umów nazwanych¹¹. Nawet w przypadku gdy sąd uzna, iż dana umowa jest umową nazwaną prawa cywilnego, to nie można orzec, iż zasada swobody umów nie jest

¹⁰ R. Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*, Oxford 2002, s. 47.

¹¹ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2014, s. 129 i 149.

wykonywana (choć stopień wykonywalności zasady nominalizmu kontraktowego w stosunku do zasady swobody umów może przyjąć postać 99:1).

W związku z powyższymi rozważaniami brak jest jednolitego rozumienia pojęcia „zasad prawa”, na gruncie polskiego prawnictwa. Dlatego dla potrzeb niniejszego artykułu należy przyjąć konsekwentne posługiwanie się terminem „zasady prawa” w rozumieniu zaproponowanym przez R. Alexego.

Swobody traktatowe

Swobody traktatowe są to normy prawne obowiązujące na mocy Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Wyrażone *expressis verbis* w Części III, Tytule II, artykule 28 – ustanawiającym swobodę przepływu towarów oraz Tytule IV odpowiednio: art. 45 – swoboda przepływu osób, art. 49 – swoboda przedsiębiorczości, art. 56 – swoboda przepływu usług, art. 63 – swoboda przepływu kapitału – są podstawowymi normami prawa UE.

Pierwsza z wymienionych swobód – to jest swoboda przepływu towarów zawarta w art. 28 TFUE¹² – jest też swoistą podwaliną pod dalsze orzecznictwo TSUE odnośnie rozumienia swobód traktatowych. Interesujący nas ustęp pierwszy stanowi:

1. Unia obejmuje unię celną, która rozciąga się na całą wymianę towarową i obejmuje zakaz ceł przywozowych i wywozowych między Państwami Członkowskimi oraz wszelkich opłat o skutku równoważnym, jak również przyjęcie wspólnej taryfy celnej z państwami trzecimi.

Na podstawie tak ogólnie sformułowanego przepisu Trybunał Sprawiedliwości w toku wnioskowań prawniczych, wyprowadził w swoim orzecznictwie trzy tzw. formuły¹³ dotyczące wspomnianego środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych.

W orzeczeniu C-120/78 Trybunał podał w jaki sposób kontroluje on przepis (normę) Państwa Członkowskiego pod względem zgodności ze swobodą traktatową. Schemat ten ma postać „schodkową” (to znaczy, w przypadku spełnienia kryterium pierwszego Trybunał przechodzi dopiero do kolejnego itd.) i jest następujący:

¹² Szerzej na temat owej swobody patrz np.: S. Leible, *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 15–79.

¹³ Chodzi tutaj o orzeczenia: C-8/74 z dnia 11 lipca 1974 (Dassonville); C-120/78 z dnia 20 lutego 1979 r. (Cassis de Dijon); sprawy połączone C-267/91 i C-268/91 (Keck).

- a) stosowanie środków krajowych ograniczających handel można usprawiedliwić na gruncie art. 36 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁴,
- b) w danej dziedzinie nie istnieją unijne przepisy harmonizujące¹⁵,
- c) środki krajowe stosowane są w sposób niedyskryminujący (tak samo zarówno dla towarów krajowych, jak i zagranicznych)¹⁶,
- d) środki są proporcjonalne – współmierne do założonego celu¹⁷,
- e) uwzględniają interes UE w swobodnym przepływie towarów¹⁸.

Powyższy schemat rozumowania Trybunału wymaga kilku słów komentarza. Po pierwsze art. 36 TFUE zawiera katalog wartości, które Trybunał musi wziąć pod uwagę w toku wydawania orzeczenia, ze względu na ich doniosłość. Są to: moralność publiczna, porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne, ochrona zdrowia i życia ludzi i zwierząt lub ochrona roślin, ochrona narodowych dóbr kultury o wartości artystycznej, historycznej lub archeologicznej, ochrona własności przemysłowej bądź handlowej.

Jeżeli bowiem Państwo Członkowskie wprowadziło ograniczenia w swobodzie traktatowej z powodu możliwego naruszenia jednej z tych wartości – ograniczenie takie należy uznać za zgodne z prawem UE. Dlatego też Trybunał w pierwszej kolejności sprawdza, czy dana regulacja podlegająca kontroli nie może zostać

¹⁴ „(...) zważywszy, że w odniesieniu do kwestii ochrony zdrowia publicznego rząd niemiecki podnosi, iż określenie minimalnego stężenia alkoholu (...) ma na celu zapobieganie rozpowszechnianiu napojów spirytusowych na rynku krajowym, (...) jako że wyroby te w jego opinii mogą szybciej powodować uzależnienie aniżeli napoje o wyższym stężeniu alkoholu” – orzeczenie C-120/78 z dnia 20 lutego 1979 r.

¹⁵ „(...) **wobec braku wspólnych uregulowań produkcji i wprowadzania do obrotu alkoholu** [podkr. M.B.] – jako że projekt rozporządzenia przekazany przez Komisję Radzie (...) nie uzyskał jeszcze akceptacji Rady – do każdego państwa członkowskiego należy uregulowanie w ramach jego terytorium wszelkich kwestii dotyczących produkcji i wprowadzania do obrotu alkoholu i napojów spirytusowych” – orzeczenie C-120/78 z dnia 20 lutego 1979 r.

¹⁶ „(...) że w praktyce skutek tego typu wymogów polega przede wszystkim na zagwarantowaniu przewagi napojom o wysokim stężeniu alkoholu, co powoduje wyłączenie z krajowego rynku produktów pochodzących z innych państw członkowskich, które nie odpowiadają tej charakterystyce” – orzeczenie C-120/78 z dnia 20 lutego 1979 r.

¹⁷ „(...) **nie można posunąć się aż do uznania bezwzględnie wymaganego minimalnego stężenia alkoholu za podstawową gwarancję rzetelności transakcji handlowych** [podkr. M.B.], podczas gdy z łatwością można zapewnić nabywcom odpowiednią informację poprzez wprowadzenie wymogu wskazania pochodzenia i stężenia alkoholu na opakowaniu wyrobu” – orzeczenie C-120/78 z dnia 20 lutego 1979 r.

¹⁸ „(...) zważywszy, że z powyższych rozważań wynika, iż **wymogi odnoszące się do minimalnego stężenia alkoholu w napojach spirytusowych nie służą realizacji leżącego we wspólnym interesie celu mogącego przeważać nad wymogami swobody przepływu towarów** [podkr. M.B.], która stanowi jedną z podstawowych zasad Wspólnoty”.

uzasadniona przez katalog wartości z art. 36 TFUE – jeżeli tak, to dalszy wywód okazuje się zbędny – jeśli jednak jest to niemożliwe, Trybunał przechodzi do kolejnego punktu.

Odnośnie unijnych przepisów harmonizujących to Trybunał ma na myśli zarówno dyrektywę, jak i rozporządzenie. W przypadku wydania takowej dyrektywy (która winna być po czasie implementowana do systemu prawnego Państwa Członkowskiego) bądź rozporządzenia wystarczy, iż Trybunał powoła się na takowe przepisy i sprawa ulega zakończeniu (nawet w przypadku nieimplementowania do krajowego porządku prawnego przez Państwo Członkowskie danej dyrektywy). Jeżeli jednak tak nie jest, to Trybunał przechodzi do punktu trzeciego w powyższym schemacie.

Środki krajowe stosowane są w sposób niedyskryminujący – fakt wprowadzenia ograniczeń przez Państwo Członkowskie może być zgodny ze swobodą przepływu towarów, jeżeli obejmuje zarówno towary krajowe, jak i zagraniczne w równym stopniu. W przypadku braku Trybunał przechodzi do punktu czwartego analizowanego schematu.

Współmierność środków polega na tym, że gdy Państwo podniesie argument na rzecz danego ograniczenia – np.: obowiązek uzyskania specjalnego świadectwa, to Trybunał bada, czy nie można by osiągnąć tego celu środkami mniej uciążliwymi niż środek o skutku równoważnym do ograniczenia ilościowego. W przypadku odpowiedzi pozytywnej, Trybunał uznaje środek za sprzeczny ze swobodą traktatową – w odmiennym przechodzi do ostatniego punktu w powyższym schemacie.

Środki o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w ocenie Trybunału mogą się ostać po negatywnym wyniku czterech pozostałych podpunktów, jeżeli uwzględniają interes UE w swobodnym przepływie towarów. Jednakże nie wypracowano jeszcze definicji interesu UE w swobodnym przepływie towarów. Jest to zwrot niedookreślony, którego treść można tylko próbować przybliżyć w toku analizy orzecznictwa TSUE odnośnie owej swobody. Jest to zatem kwestia uznaniowa dla Trybunału i w zależności od jego oceny przepisy Państwa Członkowskiego uwzględniają interes UE w swobodzie przepływu towarów bądź też nie.

Powyższy schemat rozumowania odnoszący się do środków o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych jest schematem podobnym do schematu ważenia zasad prawa. Należy zwrócić uwagę na to, iż Trybunał już na początku rozumowania dokonuje przyporządkowania wag wartościom z art. 36 TFUE (które w tym przypadku zawsze okażą się donioślejsze niżli swoboda traktatowa).

Nadto w przypadku określania tego, czy środki są proporcjonalne, również mamy do czynienia z przyporządkowaniem wag – mimo iż wydaje się, że tutaj Trybunał tylko poszukuje najmniej uciążliwej alternatywy. Nie jest to prawdą, gdyż za ową alternatywą stoi swoboda przepływu towarów (z art. 28 TFUE). W przypadku

znalezienia takiej alternatywy swoboda, która ją wyraża, przeważa nad regulacją wprowadzoną przez Państwo Członkowskie.

W ostatnim z orzeczeń, które miały zasadniczy wpływ na kształt tzw. formuł, to jest orzeczeniu ze spraw połączonych C-267/91 i C-268/91 (zwanym orzeczeniem w sprawie Keck), Trybunał dodał jeszcze jeden warunek, który musi spełniać przepis Państwa Członkowskiego, aby nie został uznany za sprzeczny z traktatową swobodą przepływu towarów. Mianowicie, Trybunał uznał, iż środki wprowadzone przez Państwo Członkowskie są zgodne z swobodą przepływu towarów tak długo, jak dotyczą one wszystkich podmiotów gospodarczych działających na terenie danego państwa członkowskiego, oraz nie utrudniają dostępu do rynku towarom zagranicznym w sposób większy niż utrudniają to towarom krajowym¹⁹.

W powyższym rozumowaniu zastosowanym przez Trybunał mamy do czynienia z przypadkiem zastosowania optymalizacji swobody traktatowej. Poprzednie orzeczenie, które stworzyło schemat analizy przepisów pod kątem naruszenia swobody traktatowej, w ocenie Trybunału nie było widocznie wystarczające, dlatego też zdecydował się on na jego uzupełnienie. Można zatem pokusić się, o dopisanie do powyższego schematu podpunktu „f” o treści: „Środki zastosowane przez Państwo Członkowskie w równej mierze dotyczą towarów krajowych, jak i zagranicznych”. Zatem Trybunał może uznać za naruszający traktatową swobodę towarów przepis, który w ramach powyższego schematu „przeszedł” pozytywnie wszystkie pozostałe podpunkty, a nie sprostał wymaganiom z ostatniego. Wystarczy bowiem, iż nie będzie ów przepis dotyczył wszystkich podmiotów działających na rynku danego Państwa Członkowskiego, a już narusza traktatową swobodę przepływu towarów – co świadczy o bardzo dużej uznaniowości w ocenach Trybunału oraz niedookreśleniu pojęcia traktatowej swobody towarów. Stwierdzić zatem można, iż waga, jaką przypisuje Trybunał swobodzie przepływu towarów, w wyniku orzeczenia w sprawie „Keck” uległa zwiększeniu, gdyż poszczególnym Państwom Członkowskim znacznie trudniej jest wprowadzić regulacje, które by nie zostały uznane przez Trybunał za środek o skutku równoważnym do ograniczenia ilościowego – a zatem sprzeczny z traktatową swobodą przepływu towarów.

¹⁹ „Należy natomiast stwierdzić, że w przeciwieństwie do dotychczasowego orzecznictwa, zastosowanie do produktów pochodzących z innych państw członkowskich krajowych przepisów, które ograniczają niektóre sposoby sprzedaży bądź ich zakazują, **o ile tylko obowiązują one wszystkie zainteresowane podmioty gospodarcze prowadzące działalność na terytorium krajowym i dotyczą w ten sam sposób, z prawnego i faktycznego punktu widzenia, obrotu produktami krajowymi i produktami pochodzącymi z innych państw członkowskich, nie utrudniają, bezpośrednio ani pośrednio, rzeczywiście ani potencjalnie wymiany handlowej między państwami członkowskimi** [podkr. M.B.] w rozumieniu wyroku z dnia 1 lipca 1974 r. w sprawie 8/74 Dassonville, Rec. Str. 837.”

W przypadku pozostałych swobód traktatowych, Trybunał wypracował w swoim orzecznictwie tzw. test dyskryminacji²⁰. W uproszczeniu wygląda on w sposób następujący:

1. TS stwierdza czy podatnik znajduje się w zakresie podmiotowo-przedmiotowym;
2. TS bada, czy przepisy nakładają obowiązek podatkowy w sposób różnicujący wysokość zobowiązania podatkowego dla np.: podmiotów krajowych i podmiotów zagranicznych;
3. TS sprawdza, czy zróżnicowanie wysokości zobowiązań podatkowych ma miejsce w oparciu o zakazane w Traktacie kryteria;
4. TS sprawdza czy zróżnicowanie, z jakim ma styczność w konkretnej sprawie, jest usprawiedliwione w sposób wystarczający w ocenie Trybunału.

Należy zwrócić uwagę, iż powyższy test również wykazuje podobieństwo w swej istocie do procedury ważenia zasad prawa. Trybunał, stosując go do oceny konkretnej regulacji Państwa Członkowskiego, zasadniczo odwołuje się do wartości. Już bowiem w punkcie drugim Trybunał sprawdza, czy nie została naruszona zasada niedyskryminacji.

Z kolei w punkcie trzecim mamy ponowne odwołanie do katalogu wartości z art. 36 TFUE, o którym wspomiano wyżej (chodzi o kryteria pozostałe, to jest nie wymienione w art. 36 TFUE, gdyż prawodawca unijny uznał ten katalog za katalog zamknięty).

W ostatnim punkcie Trybunał może przywołać „dowolne”²¹ wartości odnośnie naruszenia przez regulację danej swobody traktatowej. Jednak należy też zwrócić uwagę na to, iż Trybunał tutaj może odnieść się też do celu i „ducha” Traktatu co też stanowi w pewnym sensie wartość prawa unijnego.

Każdorazowe odwołanie się do wartości niesie za sobą konieczność przypisania im przez Trybunał odpowiednich wag i w konsekwencji doprowadza do procedury ważenia zasad wypracowanych przez teorię prawa²².

Jednakże, aby uzupełnić obraz stosowania swobód traktatowych przez Trybunał, należy przyrzeć się orzecznictwu odnośnie pozostałych swobód traktatowych stosowanych w sprawach podatkowych. Ze względu jednak na rozmiar pracy, nie

²⁰ Szerzej patrz np.: A. Zalański, *Test podatkowej dyskryminacji sprzecznej z prawem w postępowaniu sądowno-administracyjnym WE*, „Monitor Podatkowy” 2007, 8, s. 10 n.

²¹ „Dowolne” – gdyż nie sposób sobie wyobrazić, aby Trybunał odwołał się do wartości pozostających bez związku z daną swobodą traktatową.

²² Odnośnie metody ważenia zasad prawa patrz: M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.

sposób odnieść się do całości orzecznictwa – rozważane zatem będą następujące orzeczenia:

1. Odnośnie swobody przedsiębiorczości²³ – Orzeczenie C-81/87 (sprawa „Daily Mail”) oraz orzeczenie C-80/94 (sprawa Wielockx);
2. Odnośnie swobody przepływu osób²⁴ – orzeczenie C-204/90 (sprawa Bachmann) oraz orzeczenie C-279/93 (sprawa Schumacker);
3. Odnośnie swobody przepływu usług²⁵ – orzeczenie C-136/00 (sprawa Danner) oraz orzeczenie C-234/01 (sprawa Gerritse);
4. Odnośnie swobody przepływu kapitału²⁶ – orzeczenie C-35/98 (sprawa Verkoijen) oraz orzeczenie C-319/02 (sprawa Mannien).

W przypadku pierwszej z wymienionej wyżej swobód, to jest swobody przedsiębiorczości z art. 49 TFUE, należy wskazać, iż Trybunał, odnosząc się do niej w sprawie C-81/87 (sprawa „Daily Mail”), przesunął swoje rozważania na płaszczyznę wykładni prawa. W punkcie pierwszym tezy swojego orzeczenia Trybunał wskazuje bowiem:

„W obecnym stanie prawa wspólnotowego art. 52 i art. 58 Traktatu, **właściwie interpretowane** [podkr. M.B.], nie przyznają spółce zarejestrowanej zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mającej tam swoją statutową siedzibę żadnego prawa do przeniesienia zarządu i kontroli do innego państwa członkowskiego²⁷”.

Zgodnie z dorobkiem teorii prawa, zasady prawa winny być brane pod uwagę na etapie wykładni systemowej zewnętrznej. Takie ujęcie współgra z tezą Trybunału. Ilekroć bowiem Trybunał stosuje sformułowanie: „właściwie interpretowane” ma na myśli wykładnię prawa. Nadto w użyciu owego sformułowania należy też doszukiwać się zalecenia w optymalizacji stosowania swobody traktatowej. Swoboda traktatowa bowiem nie ma być interpretowana w sposób dowolny, ale jej treść ma być odczytana w sposób adekwatny do danej sytuacji faktycznej. Co więcej, Trybunał kategorycznie nie przekreśla możliwości przeniesienia zarządu przez

²³ Szerzej na temat owej swobody patrz np.: U. Forsthoff, A. Ranzelzhofer (red.), *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 363 n.

²⁴ Ibidem, s. 209 n.

²⁵ Ibidem, s. 408 n.

²⁶ Ibidem, s. 209 n.

²⁷ W tym orzeczeniu, brytyjska spółka chciała zmienić rezydencję podatkową za pomocą przeniesienia zarządu do innego (korzystniejszego podatkowo) Państwa Członkowskiego.

spółkę na mocy danej swobody traktatowej – świadczy o tym chociażby sformułowanie: „W obecnym stanie prawa wspólnotowego”. Trzeba pamiętać, iż owe orzeczenie zapadło w roku 1988 – a od tego czasu ówczesne prawo wspólnotowe uległo głęboko idącym przemianom.

W drugiej z wymienionych wyżej spraw odnośnie swobody przedsiębiorczości – to jest sprawie C-80/94 (sprawa Wielockx)²⁸ – Trybunał skorzystał z opisanego wyżej testu dyskryminacji. W tezie swojego orzeczenia stwierdził, że:

„Zasada ustanowiona przez państwo członkowskie [podkr. – M.B.] – która zezwala jego rezydentom na odliczanie od podlegającego opodatkowaniu dochodu zysków z działalności gospodarczej, które są wpłacane na fundusz emerytalny, ale odmawia tego prawa obywatelom Wspólnoty podlegającym obowiązkowi opodatkowania, którzy, chociaż są rezydentami innego państwa członkowskiego, otrzymują wszystkie lub prawie wszystkie dochody w pierwszym państwie – nie może być uzasadniona przez fakt, że okresowe wypłaty świadczeń emerytalnych, pobierane stopniowo z funduszu emerytalnego przez podatnika, który nie jest rezydentem, nie są opodatkowane w pierwszym państwie, ale w państwie zamieszkania – z którym pierwsze państwo zawarło konwencję o unikaniu podwójnego opodatkowania – nawet jeżeli, według systemu podatkowego obowiązującego w pierwszym państwie, ścisły związek między możliwością odliczenia kwot wpłacanych na fundusz emerytalny a obowiązkiem opodatkowania kwot pobieranych z niego nie może zostać osiągnięty poprzez uogólnienie korzyści. **Dyskryminacja taka pozostaje w sprzeczności z art. 52 Traktatu [podkr. M.B.]”**

Takie ujęcie przez Trybunał owej swobody traktowej, jest jednak dość kłopotliwe. Z jednej bowiem strony Trybunał wskazuje nam, jakie regulacje Państwa Członkowskiego są sprzeczne z Traktatem. Dodatkowo wskazuje na wartość, jaką jest równość obywateli unijnych wobec prawa (w tym także prawa podatkowego) oraz wartość kolizyjną, jaką jest władztwo podatkowe Państwa Członkowskiego (a nawet odwołuje się do opisanego wyżej testu dyskryminacji, który w swej istocie jest podobny do procedury ważenia zasad) – jednak nie sposób odkryć, w jaki sposób owe władztwo miałyby być realizowane nawet w najmniejszym stopniu w stosunku do wartości kolizyjnej, jaką jest równość obywateli unijnych wobec prawa. Usta-

²⁸ Szerzej na temat tego orzeczenia patrz np.: M. Uss, *Komentarz do wyroku TS z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 G.H.E. J. Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen*, ECR 1995, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 115–123.

lenie zatem w tym przypadku, jaki jest stopień obowiązywania zasady władztwa podatkowego Państwa Członkowskiego, jest w danym stanie faktycznym niemożliwe (należało by przyjąć, iż w tym przypadku doszło do derogacji zaskarżonych norm Państwa Członkowskiego, aczkolwiek Trybunał nie ma takiej kompetencji).

W przypadku drugiej z owych swobód – to jest swobody przepływu osób – Trybunał odniósł się do niej w kontekście materii podatkowej w orzeczeniu C-175/88 (sprawa Bachmann). W sprawie tej powód domagał się możliwości odliczenia składek na ubezpieczenie chorobowe i z tytułu niezdolności do pracy, które to opłacał ubezpieczycielowi niemieckiemu, od dochodu osiąganego w Belgii. Organy belgijskie odmówiły mu takiej możliwości, w związku z czym ostatecznie sprawa została oddana pod rozstrzygnięcie Trybunału²⁹. W interesującej nas tezie wyroku Trybunał stwierdza wprost:

„Przepisy państw członkowskiego, które uzależniają możliwość odliczania składek na ubezpieczenie chorobowe i z tytułu niezdolności do pracy, a także składek na ubezpieczenie emerytalne i ubezpieczenie na życie od ich wypłacania na terytorium tego państwa, są co do zasady, sprzeczne z art. 48 i 59 TWE [aktualnie 45 i art. 59 TFUE – przyp. M.B.; podkr. M.B.]. Jednakże taki wymóg może być uzasadniony potrzebą zabezpieczenia spójności danego systemu podatkowego. Taka potrzeba może zaistnieć, na przykład, gdy w systemie podatkowym państwa członkowskiego możliwość odliczania składek jest związana z opodatkowaniem płatności dokonywanych przez ubezpieczycieli na podstawie umów o ubezpieczenie i gdy byłoby niemożliwe zapewnienie, że odliczenia zostały wyrównane przez późniejsze opodatkowanie świadczeń w sytuacji, gdy wypłaty z tytułu odliczonych składek pochodziły od ubezpieczyciela zagranicznego, działającego w innym państwie i nie byłoby pewności, czy podlegają one opodatkowaniu. **Takie przepisy nie są sprzeczne z art. 67 TWE [obecnie uchylony – przyp. M.B.] oraz art. 106 TWE [aktualnie 107 TFUE; podkr. M.B.]**.”

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż jest to przykład, kiedy Trybunał potraktował swobodę traktatową jako zasadę prawa. Orzekł on bowiem o sprzeczności regulacji krajowych ze swobodą traktatową, jednak w wyniku procedury ważenia stwierdził, iż wartość, jaką prezentuje spójność systemu podatkowego Państwa Członkowskiego, jest większa niżli wartość swobody traktatowej. Nie

²⁹ Szerzej na ten temat patrz np.: A. Jerzykowski, *Komentarz do wyroku TS z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Hans Martin Bachmann v. Państwo Belgijskie*, ECR 1992, [w:] *ibidem*, s. 80–94.

można jednak powiedzieć, że owa swoboda traktatowa została definitywnie przekreślona przez Trybunał – gdyż, tak jak już powiedziano, w tezie orzeczenia stwierdził on bowiem niezgodność regulacji krajowych ze swobodą traktatową. Można domniemywać, iż w jakimkolwiek innym przypadku kolizja swobody przepływu osób z inną wartością (inną niż spójność systemu podatkowego Państwa Członkowskiego) zostanie rozstrzygnięta na rzecz owej swobody. Dokonana została zatem optymalizacja owej zasady prawa przy uwzględnieniu uwarunkowań faktycznych i prawnych.

W drugiej ze spraw odnośnie swobody przepływu osób, to jest sprawie C-279/93 (sprawa Schumacker)³⁰, pan Roland Schumacker, obywatel Belgii uzyskiwał w okresie od maja 1988 r. do grudnia 1988 r. dochody w Niemczech. Zgodnie z postanowieniami umowy niemiecko-belgijskiej dochód osiągnięty przez powoda był opodatkowany w państwie zatrudnienia (Niemczech). Zastosowano wobec niego uproszczone, zryczałtowane zasady opodatkowania i zaliczono do I grupy podatkowej, zaś Pan Schumacker stwierdził, iż w związku z faktem, iż posiada niepracującą żonę i dzieci winien być zaliczony do III grupy podatkowej i należy mu się zwrot zaistniałej różnicy. Sprawa ta trafiła do niemieckich organów podatkowych, a w konsekwencji trafiła do Trybunału, który dokonał wykładni swobody przepływu osób w sposób bardzo obszerny. Mianowicie stwierdził, iż:

„Art. 48 EWG [obecny art. 45 TFUE – przyp. M.B.] – ma być interpretowany jako mogący ograniczyć prawo Państwa Członkowskiego do określenia warunków oraz sposobu opodatkowania dochodów osiąganych na jego terytorium przez obywatela innego Państwa Członkowskiego w zakresie, w jakim artykuł ten, w obszarze poboru podatków bezpośrednich, nie zezwala Państwu Członkowskiemu na mniej korzystne traktowanie obywatela innego Państwa Członkowskiego [podkr. M.B.], który, korzystając ze swojego prawa do swobodnego przepływu, jest zatrudniony na terytorium tego pierwszego Państwa, niż swojego własnego obywatela, będącego w takiej samej sytuacji.

Art. 48 EWG [obecny art. 45 TFUE – przyp. M.B.] musi być interpretowany jako sprzeciwiający się stosowaniu przepisów Państwa Członkowskiego [podkr. M.B.] nakładających na pracownika będącego obywatelem innego Państwa Członkowskiego, mieszkającego również w tym Państwie, a zatrudnionego na terytorium pierwszego Państwa i wykonującego tam taką samą

³⁰ Szerzej na ten temat patrz np.: M. Jamroży, *Komentarz do wyroku TS z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, ECR 1995, [w:] *ibidem*, s. 106–115.

pracę, jeżeli, tak jak w postępowaniu głównym, obywatel drugiego Państwa uzyskuje swój dochód całkowicie lub prawie wyłącznie z działalności wykonywanej w pierwszym Państwie i nie uzyskuje w drugim Państwie dochodów wystarczających na ich opodatkowanie, w sposób umożliwiający uwzględnienie jego sytuacji osobistej i rodzinnej.

Art. 48 EWG [obecny art. 45 TFUE – przyp. M.B.] **ma być interpretowany jako stanowiący przeszkodę dla wprowadzenia przepisów w ustawodawstwie Państwa Członkowskiego w zakresie podatków bezpośrednich** [podkr. M.B.], przewidujących procedurę, taką jak roczne wyrównanie podatku dochodowego od wynagrodzeń oraz rozliczenie należnego podatku dochodowego przez administrację tylko dla rezydentów, a wyłączających osoby fizyczne, które nie mają miejsca zamieszkania ani stałego miejsca pobytu na jego terytorium, ale otrzymują tam dochody z tytułu pracy najemnej”.

Ta rozbudowana, trzypunktowa teza orzeczenia jest konsekwencją rozumowania przyjętego przez Trybunał. Jest ona dla potrzeb niniejszego artykułu o tyle interesująca, iż po raz wtóry odnosi się do płaszczyzny wykładni prawa. Począwszy od punktu pierwszego tezy owego orzeczenia, Trybunał wskazuje nam, jak ma być interpretowana swoboda przepływu osób. Po pierwsze art. 45 TFUE ma być interpretowany jako „mogący ograniczać (...) w zakresie (...)” co świadczy o tym, iż Trybunał uznał, że w danym przypadku nie można kolizji, do której doszło w owym orzeczeniu, rozstrzygnąć w sposób bezwzględny. A zatem należy dokonać optymalizacji zastosowania jednej z kolidujących ze sobą wartości – jednakże nie teraz, ale niejako „na przyszłość”. Dlatego też Trybunał wskazuje na potencjalną możliwość kolizji owej swobody traktatowej z władztwem podatkowym Państwa Członkowskiego. Po drugie, Trybunał stwierdza, iż art. 45 TFUE: „musi być interpretowany jako sprzeciwiający się stosowaniu (...)” dyskryminacji podatkowej pracowników ze względu na miejsce zamieszkania. Odwołanie się w tym przypadku do ścisłej interpretacji nie jest przypadkowe – bowiem, jak wskazano na początku tego artykułu, Trybunał stosuje tzw. test dyskryminacji, który zawiera wyraźne podobieństwa do procedury ważenia zasad prawa – i ma to miejsce w tym przypadku. Dodatkowo odwołuje się do płaszczyzny stosowania prawa, a zatem można domniemywać, iż organy stosujące prawo mogą odmówić stosowania przepisów, które są sprzeczne z art. 45 TFUE w kontekście dyskryminacji pracowniczej³¹.

³¹ Odnośnie stosowania prawa unijnego z urzędu przez organy patrz np.: M. Baran, *Stosowanie z urzędu prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2013 i cytowana tam literatura.

Po trzecie – i jest to najciekawszy podpunkt orzeczenia – Trybunał stwierdza, iż art. 45 TFUE: „ma być interpretowany jako stanowiący przeszkodę (...)” – co jest już wyraźnym nawiązaniem do zasad prawa, jednakże nie do samej procedury ważenia, ale do ich doniosłego charakteru i dużego stopnia ogólności. Trybunał bowiem wyraźnie wskazuje Państwu Członkowskim, jak mają rozumieć ową swobodę – a nawet, można powiedzieć, że wskazuje, jak mają rozstrzygać potencjalny przyszły konflikt przepisów krajowych z ową swobodą traktatową.

Odnosnie kolejnej ze swobód traktatowych – to jest swobody świadczenia usług z art. 56 TFUE – należy w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na orzeczenie C-136/00 z dnia 3 października 2002 r. (sprawa Danner). W niniejszej sprawie Trybunał stwierdził, iż:

„Wykładni art. 59 TWE [obecnie art. 56 TFUE – przyp. M.B.] należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisów w Państwie Członkowskim ograniczających lub uniemożliwiających odliczanie na cele podatku dochodowego składek na dobrowolne programy emerytalne, płacone ubezpieczycielom w innych Państwach Członkowskich [podkr. M.B.], a umożliwiających odliczanie takich składek, jeśli są płacone do instytucji w pierwszym wymienionym Państwie Członkowskim, jeśli jednocześnie takie przepisy nie stoją na przeszkodzie w opodatkowaniu świadczeń emerytalnych wypłacanych przez wskazanych powyżej ubezpieczycieli”.

Pan Rolf Dieter Danner był lekarzem pracującym w Niemczech i opłacającym tam obowiązkowe składki na rzecz ubezpieczenia społecznego. W 1977 r. wyjechał on do Finlandii, w której nadal wykonywał zawód lekarza oraz dobrowolnie opłacał nadal składki w Niemczech, na wypadek inwalidztwa i w celu uzyskania wyższej emerytury. Przepisy fińskie początkowo zakładały możliwość pełnego odliczenia składek na programy emerytalne, zarówno krajowe jak i zagraniczne, od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Jednak od dnia 1 stycznia 1996 r., w wyniku nowelizacji ograniczono możliwość odliczeń na rzecz zagranicznych programów ubezpieczeń. Wobec powyższego fiński organ skarbowy na mocy przepisów przejściowych uznał, iż Panu Dannerowi przysługuje możliwość odliczenia jedynie 10% podstawy opodatkowania. Pan Danner się z tym nie zgodził i sprawa ostatecznie trafiła w formie pytania prejudycjalnego do Trybunału.

Powyższa teza wyroku w sprawie C-136/00 jest o tyle ciekawa, iż po raz kolejny odsyła do wykładni prawa. Na początku opowiedziano się za tezą, iż Trybunał w rzeczywistości tworzy prawo, zaś jego wyroki mają charakter tzw. precedensu faktycznego. Takie ujęcie zatem nie pozwala na tak daleko idącą ingerencję, gdyż nie tyle nie deroguje ono norm sprzecznych z systemu prawnego, ile pozbawia

kompetencji prawodawcy krajowego. Trybunał zaznacza tutaj, iż odpowiednia interpretacja przesądzi o niemożności ustanowienia przepisów przez Państwo Członkowskie, które to zakazywałyby odliczeń na poczet podatku dochodowego składek emerytalnych opłacanych na rzecz instytucji ubezpieczeniowej w innym Państwie Członkowskim. Takie ujęcie jest jednak z punktu widzenia polskiego systemu prawnego sprzeczne chociażby z art. 81 Konstytucji, który wyznacza zamknięty katalog źródeł prawa. Odebranie możliwości stanowienia norm prawodawcy krajowemu (Państwu Członkowskiemu) nie ze względu na fakt obowiązywania w systemie swobody traktatowej, ale odpowiedniej wykładni owej swobody, która to wykładnia ma być zgodna z rozumieniem jej przez Trybunał, jest bardzo daleko idąca ingerencją w suwerenność Państw Członkowskich, a w szczególności w ich władztwo podatkowe. Trybunał zatem odniósł się tutaj do płaszczyzny abstrakcyjnej, na poziomie której nie sposób rozstrzygnąć konfliktu zasad prawa – zawsze bowiem muszą być one postrzegane przez pryzmat danych uwarunkowań faktycznych.

W przedmiocie danej swobody kolejną analizowaną sprawą jest sprawa C-234/01 z dnia 12 czerwca 2003 r. (sprawa Gerritse). W niniejszej sprawie interesuje nas tylko fragment tezy Trybunału, w którym stwierdził, iż:

„1. Art. 59 TWE [obecnie art. 56 TFUE – przyp. M.B.] oraz art. 60 TWE [obecnie art. 57 TFUE – przyp. M.B.] stoją na przeszkodzie temu, aby przepisy krajowe takie jak kwestionowane w postępowaniu głównym stanowiły, że co do zasady w przypadku nierezydentów opodatkowaniu podlega dochód brutto, bez odliczania kosztów uzyskania przychodów [podkr. – M.B.], podczas gdy w przypadku rezydentów opodatkowaniu podlega dochód netto, po odliczeniu takich kosztów (...).”

W powyższym orzeczeniu Trybunał zastosował test dyskryminacji. Jednak w przeciwieństwie do poprzedniego orzeczenia odnośnie owej swobody nie odnosi się on tutaj do płaszczyzny wykładni, ale już z samego faktu obowiązywania owej swobody wywodzi niemożność obowiązywania regulacji Państw Członkowskich sprzecznych w danej materii z owa swobodą traktatową. Dodatkowo wprowadza on swoistą możliwość wprowadzenia przez Państwo Członkowskie regulacji, które różnicowałyby sytuację rezydentów i nierezydentów, które byłyby zgodne ze swobodą świadczenia usług. Można bowiem wyobrazić sobie taką regulację, iż w stosunku do nierezydentów danego Państwa opodatkowaniu co do zasady podlegał dochód netto – czyli *a contrario* do ujęcia Trybunału. Takie ujęcie powoduje, iż obie zasady – to jest swoboda traktatowa i władztwo podatkowe Państwa Członkowskiego – obowiązują, jednak zgodnie z dorobkiem teorii prawa dokonano stopniowości obowiązywania owych zasad prawa. Nie sposób jednak stwierdzić, czy Trybunał

dokonał optymalizacji z uwzględnieniem uwarunkowań faktycznych i prawnych, gdyż nie sformułował on żadnych warunków odnośnie przyszłych regulacji Państwa Członkowskiego w tej materii.

Odnośnie ostatniej swobody traktatowej, to jest swobody z art. 63 TFUE, należy przyrzeć się orzeczeniu w sprawie C-35/98 (sprawa Verkooijen). W interesującym nas fragmencie tezy owego orzeczenia Trybunał uznał, iż:

„Art. 1 ust. 1 dyrektywy 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu [obecnie art. 63 TFUE – przyp. – M.B.] wyklucza przepis ustawowy państwa członkowskiego, który, tak jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym [podkr. – M.B.], uzależnia udzielenie zwolnienia od podatku dochodowego, należnego z tytułu dywidend wypłaconych osobom fizycznym będącym akcjonariuszami, od warunku, aby wymienione dywidendy były wypłacone przez spółkę, której siedziba znajduje się w tym państwie członkowskim. Stanowisko to w żadnej mierze nie zmienia się w zależności o tego, czy podatnik występujący o wymienione zwolnienie podatkowe jest zwykłym akcjonariuszem, czy pracownikiem posiadającym akcje uzasadniające pobór dywidend w ramach pracowniczego planu oszczędnościowego”.

W tym przypadku, aby zrozumieć ową tezę, należy przybliżyć chociażby pobieżnie stan faktyczny sprawy.

Pan Verkooijen pracujący w spółce z siedzibą w Holandii uzyskał w ramach planu pracowniczego pakiet akcji spółki belgijskiej będącej udziałowcem jego pracodawcy holenderskiego. Z tytułu bycia akcjonariuszem otrzymał on od belgijskiej spółki dywidendę w wysokości 2337 guldenów. Dywidendę ową opodatkowano w Belgii 25% podatkiem u źródła. W zeznaniu podatkowym w Holandii wykazał on ów dochód jako dochód podlegający opodatkowaniu – jednak w systemie holenderskim istniały zwolnienia w tym zakresie, których tutaj nie zastosowano (np.: istniało zwolnienie od podatku do kwoty 1 tysiąca guldenów, a w przypadku małżeństw do 2 tysięcy guldenów oraz w przypadku pobrania podatku od dywidend od holenderskiego rezydenta, który uzyskał dywidendę od spółki holenderskiej – to ów podatek stanowi zaliczkę na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych, jednak w przypadku wypłaty dywidendy przez spółkę zagraniczną – nie podlegał on zaliczeniu).

Wobec powyższego Pan Verkooijen zaskarżył decyzję organów podatkowych, zaś sama sprawa w konsekwencji trafiła do Trybunału. Trybunał stosując klasyczny test dyskryminacji, orzekł jak wyżej. Odnośnie analizy tezy orzeczenia pod kątem zasad prawa należy wskazać, iż tak jak przytoczono na wstępie artykułu – test

dyskryminacji zawiera bardzo liczne podobieństw do procedury ważenia zasad prawa. Nadto Trybunał stwierdził: „Art. 1 ust. 1 dyrektywy (...) w sprawie wykonania art. 67 Traktatu [obecnie art. 63 TFUE – przyp. M.B.] wyklucza przepis ustawowy państwa członkowskiego, który, tak jak przepis będący przedmiotem sporu w postępowaniu głównym (...) – co stanowi niezbiecie o tym, iż swoboda traktatowa została potraktowana jako norma o dużej doniosłości i jako mająca wpływ na systemy prawne Państw Członkowskich. Wobec takiego sformułowania przepisów mających ten sam skutek co przepis badany przez Trybunał, przepis taki w przypadku jego zaskarżenia będzie niezgodny z traktatową swobodą przepływu kapitału z art. 63 TFUE. Jak już wspomniano wyżej, badanie normy wynikającej z przepisu pod kątem zgodności z zasadami prawa znajduje swoje miejsce dopiero na sądowym etapie stosowania prawa – przez co należy przyjąć, iż nie będzie ono miało miejsca na etapie stosowania prawa przez organ podatkowy. Konkludując, wyrok ten należy odczytać jako wskazówkę dla sądów Państw Członkowskich, które mają w przypadku zaskarżenia przepisów o celu podobnym jak wyżej wskazane orzekać o jego niezgodności (o ile leży to w zakresie ich kompetencji) z prawem unijnym – a ściślej rzecz ujmując, ze swobodą z art. 63 TFUE. Analizowane orzeczenie zawiera także argumenty przeciwko traktowaniu swobody traktatowej jak zasady prawa – Trybunał bowiem nie stosuje tutaj tezy optymalizacyjnej.

Wychodzi on z założenia, że każdy przepis Państwa Członkowskiego ustanowiony w tym samym celu co przepis zaskarżony będzie sprzeczny z traktatową swobodą przepływu kapitału, przez co nie można wskazać, w jakim zakresie Państwo Członkowskie mogłoby realizować wartość kolizyjną, jaką jest jego władztwo podatkowe. Świadczy o tym chociażby fragment: „(...) Stanowisko to w żadnej mierze nie zmienia się w zależności o tego, czy podatnik występujący o wymienione zwolnienie podatkowe jest zwykłym akcjonariuszem, czy pracownikiem posiadającym akcje uzasadniające pobór dywidend w ramach pracowniczego planu oszczędnościowego”. Takie ujęcie całkowicie przekreśla możliwość zróżnicowania sytuacji podatników, którzy nabyli akcje w ramach pracowniczego planu oszczędnościowego, od tych, którzy nabyli je w sposób inny, np.: na wolnym rynku. Wobec powyższego owe orzeczenie dostarcza argumentów zarówno za uznawaniem przez Trybunał swobody traktatowej za zasadę (bądź też nieświadomej implikacji dorobku teoretycznego odnośnie zasad prawa w stosunku do swobód traktatowych), jak i przeciwko takiemu pojmowaniu ich przez Trybunał.

Kolejną sprawą, którą należy rozważyć w ramach swobody przepływu kapitału, jest sprawa C-319/02 (sprawa Manninen). W owej sprawie Trybunał stwierdził, iż:

„Artykuły 56 WE i 58 WE [obecnie art. 63 i 65 TFUE – przyp. M.B.] sprzeciwiają się regulacji [podkr. M.B.], na mocy której osoba podlegająca nieogra-

niczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym Państwie Członkowskim jest pozbawiona prawa do zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych jej przez spółki akcyjne, jeżeli spółki te nie mają siedziby w tym państwie”.

W owym orzeczeniu, tak jak w poprzednim, Trybunał zastosował test dyskryminacji, który, jak wskazano na początku artykułu, zawiera wiele podobieństw do procedury ważenia zasad prawa. Nadto warto tutaj zwrócić uwagę na sformułowanie, którym posłużył się Trybunał, a mianowicie: „(...) sprzeciwiają się regulacji (...). Takie ujęcie zakresu swobody traktatowej przez Trybunał, jest dość problematyczne. Należy jednak uznać, iż w domyśle Trybunał chciał objąć zasięgiem swojego orzeczenia wszelkie regulacje prawne (przepisy) Państw Członkowskich, gdyż tylko w takim wypadku mógłby się ustrzec ponownego rozpatrywania sprawy, która już była przedmiotem rozważań³².

Takie sformułowanie, należy także odczytać jako wskazujące na bardzo szeroki zakres możliwych zastosowań owej swobody traktatowej. Jak bowiem wspomniano na początku tego artykułu, zasady prawa charakteryzują się m.in. dużym stopniem ogólności, przez co znajdują zastosowanie w całym spektrum przypadków. Zagadnieniem zasadniczym jednak jest to, czy intencją Trybunału było (obok uznania niezgodności z prawem unijnym aktualnie obowiązujących regulacji) wprowadzenie w tym orzeczeniu zakazu stanowienia nowego prawa przez Państwa Członkowskie o podobnym celu. Jeżeli tak jest – a można tak odczytać zwrot, którym posłużył się Trybunał³³ – to zgodnie z ustaleniami poczynionymi wyżej należy stwierdzić, iż jest to bardzo daleko idąca ingerencja Trybunału w kompetencje Państw Członkowskich. Należy jednak przyjąć, iż w takim wypadku Trybunał wyraziłby taki zakaz wprost w tezie orzeczenia. Nie sposób jednak powiedzieć, iż Trybunał dokonał optymalizacji danej swobody z uwzględnieniem uwarunkowań faktycznych i prawnych, bowiem nie sformułował on kryteriów, kiedy Państwo Członkowskie mogłoby wprowadzić regulacje różnicujące ową sytuację – a zatem wynik procedury ważenia był taki, iż jedna z zasad (w tym przypadku swoboda traktatowa) została potraktowana priorytetowo, zaś w przypadku zasady kolizyjnej nie sposób ustalić, w jakim stopniu ona obowiązuje.

³² Oczywiście należy tutaj pamiętać o *acte claire* i *acte eclairé* wypracowane przez orzecznictwo i doktrynę.

³³ Zwrot „sprzeciwiają się regulacji” można bowiem rozumieć jako – „sprzeciwiają się regulowaniu” odnośnie pewnej materii (np.: z dziedziny stosunków daninowych) na przyszłość bądź też jako „sprzeciwiają się regulowaniu” danej materii w chwili obecnej.

Zakończenie

Podsumowując, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawny ETS) wprowadził wskutek swojego orzecznictwa do porządku prawnego metody podobne do ważenia zasad prawa, to jest wspomniany test dyskryminacji czy też poszczególne „formuły”. Niestety, brak jest konsekwencji w linii orzeczniczej odnośnie poszczególnych swobód traktatowych (w tym przytoczonej tutaj materii podatkowej) zdarzają się bowiem przypadki – jak te omówione wyżej, w których Trybunał kategorycznie wypowiada się o niemożności stanowienia norm sprzecznych z swobodą traktatową, przez co nie można powiedzieć, iż w danym przypadku traktował by on daną swobodę jako zasadę prawa. Takie rozróżnienie w orzecznictwie nie sprzyja ujednoczeniu rozumienia swobód traktatowych – czy to jako zasad prawa, czy też jako norm (reguł).

Bibliografia

- Alexy R., *A Theory of Constitutional Rights*, Oxford 2002.
- Baran M., *Stosowanie z urzędu prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998.
- Forsthoff U., Randelzhofer A. (red.), *Swobody wspólnotowe w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Swoboda przepływu towarów, usług i przedsiębiorczości. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Jamroży M., *Komentarz do wyroku TS z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, ECR 1995, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 106–115.
- Jerzykowski A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Hans Martin Bachmann v. Państwo Belgijskie*, ECR 1992, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 80–94.
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979.
- Marcisz P., *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2014.
- Tkacz S., *O zintegrowaniu koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie*, Toruń 2014.
- Uss M., *Komentarz do wyroku TS z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 G.H.E. J. Wielockx v. Inspecteur der Directe Belastingen*, ECR 1995, [w:] W. Nykiel, A. Zalasinski (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 115–123.

Zalasiński A., *Test podatkowej dyskryminacji sprzecznej z prawem w postępowaniu sądowo-administracyjnym WE*, „Monitor Podatkowy” 2007, 8.

Zieliński M., Ziemiński Z., Wronkowska S., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1977.