

Międzynarodowe źródła inspiracji zmian prawa podatkowego

1. Badanie wpływu stosunków międzynarodowych, a zwłaszcza wpływu norm międzynarodowego prawa publicznego¹, na kształt prawa podatkowego i jego zmiany w danym państwie, wymagają w pierwszym rzędzie ustalenia, w jakim stopniu stanowią one lub mogą stanowić źródło inspiracji dla procesu kształtowania określonych instytucji prawa podatkowego przez kompetentne organy danego państwa. Istotne jest przy tym dostrzeżenie zarówno pozytywnych, jak i negatywnych skutków tego procesu dla danego systemu podatkowego. Nie można także tracić z pola widzenia faktu, że bez umniejszania znaczenia suwerennych praw poszczególnych państw do kształtowania własnego systemu podatkowego, w określonych sytuacjach może jednak zachodzić zjawisko ograniczenia wykonywania tych suwerennych praw na podstawie zawartych traktatów.

¹ Por. A. Kostecki, *Z problematyki zakresu międzynarodowego prawa podatkowego oraz charakteru jego norm*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*, pod red. H. Manikowskiej i H. Zaremskiej, Toruń 2002, s. 327.

Celem wspomnianych badań powinno być ustalenie istnienia określonych prawidłowości w zakresie oddziaływania norm prawa międzynarodowego na kształt systemów podatkowych oraz na treść ich instytucji w odniesieniu do poszczególnych państw lub ich zbiorowości.

Ponieważ ograniczone ramy niniejszego opracowania nie pozwolą rozwinąć wszystkich interesujących wątków związanych z procesem kształtowania systemów podatkowych pod wpływem międzynarodowego prawa publicznego, przedstawione zostaną tylko te najważniejsze.

2. Dokonując pewnego uogólnienia dostrzec można w istocie rzeczy istnienie pewnych typowych rodzajów międzynarodowych źródeł inspiracji w zakresie dokonywania zmian w krajowych systemach podatkowych i nadawania ich instytucjom określonego kształtu. Różne jest znaczenie i zakres poszczególnych tych źródeł, a i z upływem czasu podlegają one niejednokrotnie istotnym zmianom. Niektóre z nich zaczynają nabierać charakteru historycznego, jakkolwiek w przeszłości odgrywały znaczną rolę w kształtowaniu się ustawodawstwa podatkowego poszczególnych państw. Z tych też względów warto je przedstawić, wskazując jednak na pojawianie się z upływem czasu źródeł całkowicie nowych.

2.1. W pewnym sensie naturalnym źródłem inspiracji zmian systemu podatkowego, występującym głównie w przeszłości, są instytucje prawa podatkowego funkcjonujące w innym państwie, których pozytywna ocena skłania do zastosowania – z pewnymi ewentualnie zmianami – we własnym państwie. Często zresztą inicjatorami tego swoistego rodzaju „zapożyczeń” są politycy, działający z reguły w interesie określonego ugrupowania politycznego. Nietrudno zauważyć, że w tych przypadkach określona instytucja prawa podatkowego, funkcjonująca z reguły przez dłuższy czas w innym państwie o określonych tradycjach i niepodważalnym zwykle autorytecie w zakresie kształtowania prawa podatkowego, staje się swoistym „wzorcem”, obdarzonym za-

ufaniem ze względu na dotychczasowe, prawidłowe jej funkcjonowanie. Zdarza się jednak, że wzorzec ten, nie będąc poddawany dostatecznie wnikliwej analizie, okazuje się w praktyce instytucją nieprzystosowaną do odmiennych warunków społeczno-gospodarczych państwa, w którym znajdował zastosowanie. Często też sam moment recepcji danej instytucji okazywał się niewłaściwy.

Polskie prawo podatkowe dostarcza wiele przykładów sięgania do wzorców instytucji podatkowych funkcjonujących w innych państwach. Za szczególnie interesujące przypadki uznać można wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego – z różnym zresztą skutkiem – dwóch instytucji o szczególnym znaczeniu, wzorowanych na funkcjonujących od dłuższego czasu w niemieckim systemie podatkowym.

Pierwszy przypadek polegał na zastosowaniu w 1934 r. kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego² w postaci instytucji Ordynacji podatkowej³. Wzorcem dla niej była w dużym stopniu pierwsza w Europie niemiecka Ordynacja podatkowa z 23 grudnia 1919 r.⁴ Warto podkreślić, że Polska w okresie międzywojennym była jednym z nielicznych państw na świecie, które dokonały kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego⁵. Fakt ten był ogólnie rzecz biorąc oceniany pozytywnie. W literaturze podkreśla się, że polska Ordynacja podatkowa była wówczas aktem nowoczesnym, odpowiadającym standardom europejskim⁶.

Tym większym zaskoczeniem była przeprowadzona ze względów politycznych po II wojnie światowej dekodyfikacja ogólnego prawa podatkowego i zastąpienie w 1946 r. Ordynacji podatkowej trzema dekretemi: o zobowiązaniach podatkowych, o postępowaniu podatkowym i o egzekucji świadczeń pieniężnych w administracji, a w 1947 r.

² Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, 3 wyd., Warszawa 2005.

³ Dz.U. nr 39, poz. 346, z późn. zm.; weszła w życie z dniem 1.10 1934 r.

⁴ Por. H. Cordes, *Untersuchungen über Grundlagen und Entstehung der Reichsabgabenordnung vom 23.12.1919*, Kolonia 1971.

⁵ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 265.

⁶ Por. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 23.

dotatkowo dekretem o odpowiedzialności karnej skarbowej. Do koncepcji kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego powrócono dopiero po zmianach politycznych w 1989 r. przystępując w 1993 r. do opracowania projektu Ordynacji podatkowej, którą uchwalono w 1997 r.⁷

Drugi przypadek sięgnięcia do niemieckiego ustawodawstwa podatkowego w celu skorzystania ze „wzorca” instytucji podatkowej, to przykład błędnego zastosowania tej metody. Spowodowała ona mianowicie wprowadzenie po raz pierwszy do polskiego ustawodawstwa podatkowego instytucji podatku dochodowego od osób prawnych, wzorowanego na niemieckim podatku od korporacji⁸. Nastąpiło to ustawą z 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁹.

Zasadniczy błąd polegał na tym, że jedyną przesłanką wprowadzenia tego podatku było jego tradycyjne funkcjonowanie w niemieckim systemie podatkowym. Nie uwzględniono natomiast ani podstawowych wad tego podatku, ani też słów krytycznych pochodzących zarówno ze strony specjalistów od niemieckiej doktryny, jak i zawartych w ekspertyzie dla komisji sejmowej polskiego Sejmu. W ekspertyzie tej wyeksponowano główne wady tego podatku, takie jak: zjawisko szkodliwego dualizmu w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw w zależności od ich formy prawnej¹⁰, podwójne opodatkowanie zysku przedsiębiorstw oraz naruszenie konstytucyjnej zasady równości i pozostawanie w związku z tym w sprzeczności z zasadami obowiązującymi w Unii Europejskiej.

⁷ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926 z późn. zm.

⁸ Według niemieckiej doktryny „podatek od korporacji” (*Körperschaftsteuer*) jest w istocie rzeczą podatkiem dochodowym od osób prawnych; por. H. Weber-Gellert, *Steuern in modernen Verfassungsstaat*, Kolonia 2001, s. 84.

⁹ Dz.U. nr 3, poz. 12.

¹⁰ W odniesieniu do zysków przedsiębiorstw indywidualnych zastosowanie miał podatek dochodowy od osób fizycznych, natomiast zyski przedsiębiorstw w formie spółek, będących osobami prawnymi, były opodatkowane według odmiennych zasad, właściwych podatкови dochodowemu od osób prawnych.

W związku z przytoczonymi wadami warto powiedzieć, że m.in. z ich powodu niemiecki system podatkowy był nazywany „hydrą europejskiego prawa podatkowego”¹¹.

2.2. Obecnie, od dłuższego już czasu, duże znaczenie wśród międzynarodowych źródeł inspiracji zmian regulacji krajowego prawa podatkowego odgrywa orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Podkreślić przy tym należy, że większość orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości kieruje się zasadami podstawowymi, takimi jak np. zasada niedyskryminacji czy równego traktowania. Często mimo woli godzą one w tradycyjne instytucje prawa podatkowego – w wyniku kwestionowania zasadności ich stosowania w warunkach demokratycznego państwa prawa. Interesujące jest jednak to, że orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości niejednokrotnie stwarzają podstawy do ukształtowania nowych instytucji prawa podatkowego, wynikających z wymogów demokratycznego państwa, a także z potrzeb współczesnych stosunków społeczno-gospodarczych. Jedną z tych instytucji zostanie bliżej omówiona w końcowej części pracy.

2.3. Równie często stosowanym obecnie międzynarodowym źródłem inspiracji zmian w krajowych systemach podatkowych państw członkowskich i państw stowarzyszonych z Unią Europejską jest harmonizacja prawa podatkowego tych państw, związana bezpośrednio z procesem ich integracji. Harmonizacja prawa podatkowego traktowana początkowo jako unifikacja prawa podatkowego, nabrała z czasem innego charakteru i oznacza zbliżenie regulacji podatkowych: istotne staje się osiągnięcie celu wynikającego z treści aktów normatywnych organów Wspólnoty Europejskiej, natomiast sam sposób osiągnięcia tego celu pozostawia się do uznania organom państw członkowskich. Z tych też względów instytucja harmonizacji przepisów podatkowych z powodzeniem może być uznana za bardzo efektywne źródło inspiracji określonych zmian systemu podatkowego w państwach członkowskich Unii Europejskiej.

¹¹ Por. H. Weber-Gellert, *op. cit.*, s. 85.

Niewątpliwie pierwotnym źródłem inspiracji zmian systemów podatkowych znacznej liczby państw w formie harmonizacji była treść art. 99 traktatu rzymskiego z 25 marca 1957 r. o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. Określał on mianowicie *expressis verbis* wymóg harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich Wspólnot Europejskich w zakresie tzw. podatków pośrednich, czyli ogólnie rzecz biorąc, podatków od spożycia¹². Efektem tej interesującej formy inspiracji zmian ustawodawstwa podatkowego jest obecnie m.in. powszechnie stosowana „uszlachetniona forma podatku obrotowego” w postaci tzw. podatku od wartości dodanej, określanego powszechnie jako podatek VAT¹³. W Polsce funkcję tego podatku pełni podatek od towarów i usług¹⁴.

2.4. Wśród międzynarodowych źródeł inspiracji zmian w systemach podatkowych, powiązanych w pewien sposób z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz procesami harmonizacji prawa podatkowego, nie można również pominąć ogólnych zasad formułowanych przez organizacje międzynarodowe, mające wpływ na treść norm konstytucyjnych danego państwa dotyczących bezpośrednio lub pośrednio materii podatkowej. Transformacja treści tych norm do zwykłego ustawodawstwa podatkowego nadaje odpowiedni kształt instytucjom prawa podatkowego. Szczególną rolę w tym procesie odgrywają ogólne zasady formułowane przez Organizację Narodów Zjednoczonych, Radę Europy, a ostatnio coraz częściej także przez instytucje Unii Europejskiej.

2.5. Bardzo efektywnym międzynarodowym źródłem inspiracji zmian regulacji krajowego prawa podatkowego okazuje się także treść zawieranych przez większość państw umów międzynarodowych w sprawach

¹² Obecnie kwestię tę reguluje art. 93 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (tekst jedn. Dz.U. C 325, z 24 grudnia 2002 r., s. 33).

¹³ Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT – 2006*, t. 1-2, Wrocław 2006.

¹⁴ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

podatkowych o charakterze bilateralnym¹⁵ i multilateralnym, dotyczących zarówno unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania temu zjawisku¹⁶, jak i międzynarodowej pomocy w sprawach podatkowych¹⁷. Warto zauważyć, że art. 220 traktatu o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej zawiera nawet zalecenie zawierania tych umów przez państwa członkowskie Unii Europejskiej. Wystarczy wskazać, że Polska zawarła łącznie ponad 70 umów bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Szczególnie inspirującym źródłem zmiany w istniejących systemach podatkowych państw zawierających umowy bilateralne o unikaniu podwójnego opodatkowania są umowy wzorcowe OECD. Na podstawie zawartych w nich postanowień, zwłaszcza tych, które dotyczą tzw. postanowień ogólnych, takich jak np. wzajemne porozumienia pomiędzy państwami w sprawach podatkowych, dokonano wielu zmian w kształcie instytucji krajowego prawa podatkowego.

2.6. Na zakończenie tej ogólnej charakterystyki rodzajów międzynarodowych źródeł inspiracji zmian krajowych systemów podatkowych, nie można nie wspomnieć o udanej próbie opracowania unikatowego wręcz wzorca kodyfikacji ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego w postaci projektu Kodeksu Prawa Podatkowego z 1993 r., przygotowanego przez wybitnego specjalistę niemieckiego prawa podatkowego¹⁸. Na uwagę zasługuje przy tym fakt, że Kodeks ten został opracowany na zlecenie Rządu Republiki Federalnej Niemiec w interesie międzynarodowym, a mianowicie dla potrzeb państw Europy Środkowej i Wschodniej, przeprowadzających od 1989 r. zmiany ustrojowe dotyczące w dużym zakresie odejścia od socjalistycznych syste-

¹⁵ Por. Umowa modelowa o podatku od dochodu i majątku, Komitet Finansowy OECD, Paryż 1992.

¹⁶ Por. H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006.

¹⁷ Por. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych państw członkowskich Rady Europy i OECD z 25 stycznia 1988 r. Weszła w życie 1 kwietnia 1995 r. po jej podpisaniu przez pięć państw, przez Polskę ratyfikowana 19 maja 1997 r. (Dz.U. z 1998 r. nr 141, poz. 913 i 914).

¹⁸ Por. *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Bundes Ministerium der Finanzen, Bonn 1993. Projekt Kodeksu opracował prof. dr J. Lang, kierownik Instytutu Prawa Podatkowego Uniwersytetu w Kolonii, wraz z grupą współpracowników.

mów podatkowych, nie odpowiadających zasadom gospodarki rynkowej w demokratycznym państwie prawa¹⁹.

3. Wszystkie wymienione rodzaje źródeł inspiracji zmian krajowych systemów podatkowych odgrywały i w większości nadal odgrywają istotną rolę w modyfikacji funkcjonujących systemów podatkowych poszczególnych państw. Różne są jednak mechanizmy ich oddziaływania na systemy podatkowe poszczególnych państw, podobnie jak różne są skutki ich działania, a zwłaszcza głębia dokonywanych zmian. Ograniczone rozmiary opracowania nie pozwalają niestety na bliższe omówienie każdego z rodzajów źródeł inspiracji zmian krajowych systemów podatkowych. Dla podkreślenia jednak stopnia skomplikowania tej problematyki celowe wydaje się nieco szersze omówienie przynajmniej jednego z przytoczonych tutaj rodzajów. Wybór jest jednak trudny z uwagi na to, że każdy z nich ma interesujące, specyficzne cechy. Wydaje się jednak, że ze względu na znaczenie inspirowanych zmian, które mogą w sposób zasadniczy wpłynąć na kształt prawa podatkowego w przyszłości, wskazane jest bliższe przedstawienie roli orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

4. W obszernym orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym prawa podatkowego, od dłuższego czasu dominuje pogląd, że niektóre instytucje stosowane w prawie podatkowym państw członkowskich Unii Europejskiej budzą podejrzenia co do ich dyskryminującego charakteru. Odnosi się to w szczególności do stosowanych powszechnie w podatkach dochodowych dwóch tradycyjnych instytucji o podstawowym znaczeniu dla tych podatków, a mianowicie insty-

¹⁹ Należy żałować, że z propozycji regulacji podatkowych zawartych w tym Kodeksie nie skorzystano przy kształtowaniu polskiego systemu podatkowego. Wiele rozwiązań w nim zawartych zastosowały natomiast państwa o bardzo nowoczesnych systemach podatkowych, jak np. Estonia czy Chorwacja.

tucji nieograniczonego obowiązku podatkowego oraz instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego. Jest oczywiste, że w świetle wynikającego ze wspólnotowego prawa traktatowego ogólnego zakazu dyskryminacji oraz obowiązku przestrzegania wszystkich swobód wspólnotowych Europejski Trybunał Sprawiedliwości nie mógł przejść obojętnie wobec wspomnianych podejrzeń²⁰.

Wyjaśnienia wymaga fakt, że instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego oparta jest na tzw. zasadzie państwa rezydencji, zgodnie z którą rezydent danego państwa, określanej dawniej jako „osoba krajowa”, podlega opodatkowaniu na rzecz państwa swej rezydencji od całości dochodów osiągniętych zarówno w państwie rezydencji, jak i jakimkolwiek innym. Natomiast instytucja ograniczonego obowiązku podatkowego opiera się na tzw. zasadzie państwa źródła, z której wynika, że dochody osiągnięte w tym państwie przez podmiot niebędący jego rezydentem, czyli nie-rezydenta, określanego jako „osoba zagraniczna” podlegają opodatkowaniu na rzecz tego państwa. Nietrudno zauważyć, że jednoczesne stosowanie z mocy suwerennych praw poszczególnych państw tych dwóch zasad i związanych z nimi instytucji, powodować może i z reguły powoduje wiele negatywnych skutków, z których dwa ich rodzaje mają szczególne znaczenie. Pierwszy, podstawowy rodzaj negatywnych skutków objawia się w powszechnie występującym zjawisku międzynarodowego podwójnego lub nawet wielokrotnego opodatkowania, w znaczeniu prawnym, tych samych dochodów. Unikaniu tego zjawiska lub zapobieganiu jego negatyw-

²⁰ Ostatnio pogląd ten znalazł wyraz w jednym z nowszych orzeczeń z 2003 r. w sprawie Geritse; por. Europejski Trybunał Sprawiedliwości, wyrok z 12 czerwca 2003 r., RS. C-234/01, DB 2003, s. 1300. Spośród innych orzeczeń dotyczących analogicznych przypadków i zasługujących na szczególną uwagę warto wymienić następujące: orzeczenie w sprawie Schumacker – wyrok z 14 lutego 1995 r., Rs C-279/93, Slg. 1995, I-225, s. 25 oraz orzeczenie w sprawie Wallentin – wyrok z 28 sierpnia 2004 r., Rs C-169/03, Dz. Urz. UE C 217/7; bliższe omówienie tych orzeczeń zob.: A. Kostecki, *Wirtualna instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego na tle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, pod red. J. S. Matuzewskiego, Lublin 2005.

nym skutkom służą m.in. powszechnie zawierane umowy międzynarodowe o charakterze bilateralnym²¹ lub multilateralnym.

Drugi rodzaj ujawnił w swych orzeczeniach Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Polega on na nierównym, dyskryminującym traktowaniu nie-rezydentów w państwie źródła w porównaniu z rezydentami tego państwa. Europejski Trybunał Sprawiedliwości dopatrywał się dyskryminującego traktowania nie-rezydentów przez państwo źródła zwłaszcza w tych przypadkach, gdy osiągają oni w tym państwie całość lub większość swoich dochodów. Należy zauważyć, że sytuacja tego rodzaju jest regułą zazwyczaj w tzw. ruchu przygranicznym.

5. Trzeba wyraźnie podkreślić, że instytucja nieograniczonego obowiązku podatkowego i instytucja ograniczonego obowiązku podatkowego oraz wywoływane jednoczesnym ich stosowaniem negatywne skutki w postaci podwójnego opodatkowania, a także różne metody ich zapobiegania, stanowią podstawową treść doktryny międzynarodowego prawa podatkowego. Stąd krytyczne stanowisko Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w odniesieniu do tych dwóch instytucji nie mogło nie wywołać niepokoju ze strony przedstawicieli doktryny międzynarodowego prawa podatkowego, a także reakcji w postaci krytyki orzecznictwa Trybunału dotyczącej kwestii funkcjonowania tych dwóch instytucji. Skutkiem tej krytyki było złagodzenie w pewnym stopniu stanowiska Trybunału.

Znalazło ono wyraz w zaakcentowaniu w orzeczeniach Trybunału poglądów, z których pośrednio wynika, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości w zasadzie godzi się z funkcjonowaniem nieporównywalnych w swej naturze instytucji, a mianowicie instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego oraz instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego. Dostrzega bowiem, że dochód, który nie-rezydent osiąga na obszarze państwa źródła, stanowi z reguły tylko pewną część jego

²¹ Są to w przeważającej mierze umowy zawierane na podstawie umów wzorcowych (modelowych) Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) z 1963, 1997 oraz wspomnianej wyżej umowy z 1992 r.

dochodów – ich punkt ciężkości leży zwykle w państwie jego rezydencji. Tam też najłatwiej można ocenić – według Trybunału – jego osobistą zdolność do ponoszenia ciężarów podatkowych, którą określa z jednej strony całość jego dochodów, z drugiej zaś osobista sytuacja i stosunki rodzinne. Nie jest też obojętne, że informacjami niezbędnymi dla ustalenia tej zdolności dysponują organy państwa jego rezydencji.

Na uwagę zasługuje jednak fakt, że Trybunał nie zrezygnował jednocześnie z wyeksponowania coraz częstszej sytuacji, gdy nie-rezydent w swym państwie rezydencji uzyskuje jedynie nieznaczne dochody, natomiast większość jego dochodów podlegających opodatkowaniu pochodzi z działalności wykonywanej w państwie źródła. W tym przypadku państwo jego rezydencji nie jest w stanie zapewnić mu określonych ulg podatkowych, które wynikają z uwzględnienia jego sytuacji osobistej oraz stanu rodzinnego, a także stosowanej w stosunku do rezydentów kwoty wolnej od podatku. Tymczasem – jak podkreśla Trybunał – pomiędzy sytuacją nie-rezydenta a rezydenta, wykonujących porównywalną, niesamodzielną działalność w tym samym państwie, nie istnieje żadna różnica, która uzasadniałaby w stosunku do nie-rezydenta pomijanie w państwie źródła przy opodatkowaniu jego dochodów, zarówno jego osobistej sytuacji i stanu rodzinnego, jak i stosowanej wobec rezydentów kwoty wolnej od podatku.

Z tych względów, zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości nie-rezydent, a więc podmiot nieposiadający miejsca zamieszkania ani stałego pobytu na obszarze państwa źródła, lecz osiągający większość swoich dochodów w tym państwie, powinien być traktowany analogicznie do rezydenta tego państwa, a więc z uwzględnieniem sytuacji osobistej i rodzinnej, a także stosowanych w stosunku do rezydentów kwot wolnych od podatku.

6. W związku z poprzednimi rozważaniami i stwierdzeniem, że orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości przyczynia się do powstawania nowych instytucji w zakresie prawa podatkowego, warto przytoczyć przykład takiej instytucji. Jest nią mianowicie instytucja pra-

wa podatkowego ukształtowana w krajowym ustawodawstwie podatkowym niektórych państw członkowskich pod wpływem powoływanych orzeczeń Trybunału, m.in. orzeczenia w sprawie Schumackera. Tworzy ją oryginalna instytucja odbiegająca od istoty instytucji nieograniczonego obowiązku podatkowego, gdyż stosowana jest – pod określonymi warunkami – w państwie źródła wobec nie-rezydentów uzyskujących dochody w tym państwie. Jak z tego wynika, różni się ona od dotychczasowych reguł przewidujących stosowanie w państwie źródła wobec nie-rezydentów jedynie instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego. Można przyjąć, że instytucja powyższa w pewien sposób uzupełnia dotychczas istniejące instytucje: nieograniczonego obowiązku podatkowego i ograniczonego obowiązku podatkowego. W celu odróżnienia jej od tych instytucji, mających swoją utrwaloną pozycję w prawie podatkowym, konieczne jest bliższe jej określenie. Wydaje się, że instytucja ta stosowana tylko w przypadku zaistnienia pewnych konkretnych, wynikających z przepisów warunków, zasługuje na określenie „warunkowy nieograniczony obowiązek podatkowy” lub „nieograniczony obowiązek podatkowy o charakterze warunkowym”. Nie ulega jednak wątpliwości, że nie jest to w istocie rzeczy nieograniczony obowiązek podatkowy w ścisłym znaczeniu, związany nieodłącznie z „zasadą państwa rezydencji”. Najlepiej świadczy o tym fakt posługiwania się w literaturze zachodniej określeniem „fikcyjny nieograniczony obowiązek podatkowy”²².

Warto tu powiedzieć, że instytucja „warunkowego nieograniczonego obowiązku podatkowego” została zastosowana przez niektóre państwa członkowskie Unii Europejskiej: już w 1995 r. znalazła ona wyraz w podatku dochodowym Republiki Federalnej Niemiec w następującym brzmieniu: „osoby fizyczne, nieposiadające ani miejsca zamieszkania, ani miejsca stałego pobytu w Republice Federalnej Niemiec, będą na ich wniosek traktowane jako podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, pod warunkiem jednak, że ich dochody w danym roku kalendarzowym podlegają co najmniej w 90% niemieckiemu podatkowi dochodowemu, albo gdy ich dochody nie podlegające niemieckiemu po-

²² Określenie *fiktive unbeschränkte Steuerpflicht* stosuje m.in. D. Birk, *op. cit.*, s. 185.

datkowi dochodowemu nie przekraczają w danym roku kalendarzowym 6.136 euro”.

Opodatkowanie w powyższy sposób zakłada funkcjonowanie międzypaństwowej regulacji o bezpośrednim działaniu w stosunku do wnioskodawcy. Należy zauważyć, że skutkiem tej regulacji jest traktowanie wnioskodawcy przez państwo jego miejsca zamieszkania lub stałego pobytu jako „zagranicznego podatnika”.

7. Na zakończenie nasuwa się refleksja, że oddziaływanie stosunków międzynarodowych, a w szczególności norm międzynarodowego prawa, na kształt systemów podatkowych oraz na treść ich instytucji i zakres stosowania, będzie się w odniesieniu do poszczególnych państw nasilało w miarę intensyfikacji procesów globalizacji i zacierania się pomiędzy nimi różnic w zakresie poziomu gospodarczego. Być może dojdzie nawet do rezygnacji z niektórych konkurujących ze sobą instytucji prawa podatkowego na rzecz jednej z nich, a mianowicie instytucji ograniczonego obowiązku podatkowego.

SUMMARY

International relations greatly affect the form of tax law in each State. They are a source of inspiration to the government and politicians for making changes to tax legislation. The study of the influence of international relations on the form of specified tax law institutions enables one to ascertain the existence of various sources of inspiration for the modifications made. Among them, jurisdiction of the European Court of Justice is especially worth paying attention to. Under the influence of this jurisdiction new tax law institutions originate in European countries.