

Damian Dobosz

ORCID: 0000-0001-7109-7346

Uniwersytet Jagielloński

Anna Niziołek

ORCID: 0000-0002-5803-2756

Uniwersytet Jagielloński

DOI: 10.19195/1733-5779.24.1

Sygnalizacja problematyki związanej z optymalizacją podatkową pojmowaną jako pomoc publiczna na przykładzie decyzji Komisji Europejskiej w sprawie Apple

JEL Classification: K00

Słowa kluczowe: optymalizacja podatkowa, Irlandia, Komisja Europejska, ASI, AOE

Keywords: tax optimization, Ireland, The European Commission, ASI, AOE

Abstrakt: Artykuł traktuje o decyzji Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 roku w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple¹. Komisja uznała, że wydając interpretacje indywidualne prawa podatkowego, które pozwoliły spółkom Apple Operations Europe (AOE) i Apple Sales International (ASI) na ustalanie ich rocznego podatku od osób prawnych w Irlandii w latach, w których te interpretacje obowiązywały, Irlandia przyznała niezgodną z prawem pomoc państwa na rzecz spółek ASI, AOE i grupy Apple. Irlandia została zobowiązana do windykacji należności. W ramach niniejszej problematyki przypominane zostają podstawowe pojęcia związane z optymalizacją podatkową. Następnie przytoczono najważniejsze tezy Komisji Europejskiej zawarte w omawianej decyzji. Przedstawiono również inne postępowania wyjaśniające prowadzone przez Komisję Europejską w sprawie otrzymania niedozwolonej pomocy publicznej. Nadto wskazano, że praktyki globalnych koncernów mogą doprowadzić do zawirowań na wspólnym rynku wewnętrznym, w szczególności w obszarach prawa konkurencji i prawa ochrony konsumentów. Wyekscerpowane zostały także negatywne skutki dla państw członkowskich i Unii Europejskiej.

¹ Decyzja Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 roku w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (notyfikowana jako dokument nr C(2016) 5605), EUR-Lex-32017D1283.

The notification of the issues connected with tax optimization perceived as state aid on the example of the decision of the European Commission in the case of the Apple group

Abstract: This article will attempt to indagate the decision of the European Commision (EU) 2017/1283 of the 30th of August 2016 on state aid implemented by Ireland to Apple. According to the statement of the European Commission, whilst issuing tax ruling practice which allowed the companies Apple Operations Europe (hereinafter referred to as „AOE”) and Apple Sales International (hereinafter referred to as „ASI”) to determine their corporate tax liability in the years when they were in force, Ireland has unlawfully granted state aid to AOE, ASI and the Apple group. Consequently, Ireland was required to recover the receivables. This study will be concerned with the basic concepts related to tax optimization. The discussion also delves into the most significant thesis of the aforementioned decision of the European Commission as well as to the other investigations referring to the issue of the unlawful state aid. In this essay an examination will be made to outline that the tax practices of the global concerns might have a strong impact on the stabilization of the internal market, especially whilst the competition and consumer protection law is concerned. Further analysis devotes to the negative outcomes for the EU member states and the European Union itself.

W celu uzyskania pełnego spektrum charakteryzowanej problematyki badawczej należy wyjaśnić, na czym polega optymalizacja podatkowa. Ze względu na brak ustawowej definicji tego pojęcia zasadne wydaje się odwołanie do poglądów przedstawicieli doktryny. Optymalizacja podatkowa bywa najczęściej charakteryzowana jako podejmowanie zachowań mających na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych². Ponadto należy podkreślić, iż choć w opinii społecznej niejednokrotnie formułowane są poglądy odmienne, optymalizacja podatkowa jest działaniem zgodnym z prawem³. Ponieważ może ona mieć zastosowanie w wielu sytuacjach⁴, wykształciły się liczne metody optymalizacji zobowiązań podatkowych. Wśród najpopularniejszych z nich wyróżnia się:

1) oszczędności podatkowe — jest to powstrzymanie się od realizacji podatkowego stanu faktycznego, skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego. Przykładowo, w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego powstającego na podstawie podatku od osób fizycznych nie idziemy do pracy⁵.

2) uchylanie się od opodatkowania — występuje, gdy podatnik ukrywa realizację podatkowego stanu faktycznego przed organem podatkowym. Jest to działanie

² J. Iwin-Garzyńska, *Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5, s. 97.

³ M. Żabska, *Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61, s. 260.

⁴ Zob. szerzej A. Nechaev, O. Antipina, *Tax stimulation of innovation activities enterprises*, „Mediterranean Journal of Social Sciences” 2015, nr 1, s. 42–47.

⁵ Zob. szerzej M. Jamroż, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, [w:] *Wybrane problemy wspierania przedsiębiorstw w Polsce*, red. G. Gołębiowski, A. Zygierewicz, Warszawa 2008, s. 89–110.

nielegalne. Przykładowo, w umowie sprzedaży umieszczana jest inna kwota niż ta, którą sprzedający rzeczywiście otrzymuje od nabywcy⁶.

3) unikanie opodatkowania — jest to realizacja zachowania innego niż wynikającego z podatkowego stanu faktycznego. Ekonomicznie przynosi jednak podatnikowi ten sam skutek. Innymi słowy jest to realizacja danego celu drogą odmienną, nieopodatkowaną lub opodatkowaną niższą stawką⁷.

Optymalizacja podatkowa na przykładzie Apple była szczególnym przypadkiem. Dokonana została bowiem z wydatną, celową pomocą prawodawstwa irlandzkiego i przybrała formę pomocy publicznej. Apple działało w Irlandii w strukturze dwóch podmiotów — Apple Operations Europe (dalej: AOE) i Apple Sales International (dalej: ASI). Podmioty te nie zostały uznane za rezydentów podatkowych, ponieważ skorzystały z wyjątków wprowadzonych w prawie irlandzkim. Mianowicie, zgodnie z art. 23 A ustawy konsolidującej prawo podatkowe z 1997 roku przedsiębiorstwo nie było uznawane za rezydenta do celów podatkowych, jeżeli i) zostało uznane za będące rezydentem do celów podatkowych w innym państwie na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. odstępstwo wynikające z umowy) lub ii) było notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub ostatecznie kontrolowane przez osobę będącą rezydentem państwa członkowskiego lub państwa objętego umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (tzw. odstępstwo dotyczące odpowiednich przedsiębiorstw), a wspomniane odpowiednie przedsiębiorstwa lub ich jednostki zależne prowadziły działalność handlową w Irlandii (tzw. odstępstwo dotyczące prowadzenia działalności handlowej). Irlandię obowiązywała ze Stanami Zjednoczonymi umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, a ostateczną kontrolę nad AOE i ASI sprawował rezydent podatkowy w USA, tj. Apple Inc. Uznano zatem, że AOE i ASI nie są rezydentami podatkowymi w Irlandii. Zgodnie z prawodawstwem irlandzkim podmioty niebędące rezydentami podatkowymi były opodatkowane odmiennie od rezydentów.

Komisja Europejska zakwestionowała dwie indywidualne interpretacje podatkowe wydane przez organ podatkowy w Irlandii dnia 29 stycznia 1991 roku i dnia 23 maja 2007 roku. W tych kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego zatwierdzono metody przypisywania zysków przez spółki ASI i AOE ich odpowiednim irlandzkim oddziałom. Wspomniane kwestionowane interpretacje indywidualne prawa podatkowego pozwalają spółkom ASI i AOE określać wysokość rocznego podatku od osób prawnych w Irlandii poprzez zastosowanie metod przypisywania dochodów zatwierdzonych przez irlandzki

⁶ Zob. szerzej J. Szlęzak-Matusiewicz, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013, s. 16.

⁷ Zob. szerzej A. Olesińska, *Polska klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowania na tle rozwiązań stosowanych w innych państwach*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 232–254.

organ podatkowy we wspomnianych interpretacjach indywidualnych. Interpretacja indywidualna z 1991 roku obowiązywała do 2007 roku, kiedy to została zastąpiona interpretacją indywidualną z 2007 roku. Interpretacja indywidualna z 2007 roku obowiązywała do czasu wprowadzenia nowej struktury korporacyjnej Apple'a w Irlandii. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez Apple'a ostatnim rokiem obrotowym, w którym obowiązywała interpretacja indywidualna z 2007 roku, był rok 2014, który skończył się dnia 27 września 2014 roku. Komisja Europejska uznała, że Apple nie zapłacił podatku w wysokości 13 mld euro.

Irlandia umożliwiła Apple stosowanie różnych instrumentów optymalizacyjnych, które nie odpowiadały warunkom rynkowym. Sprzedaż prowadzona przez ASI i AOE była przypisana głównym siedzibom, które w rzeczywistości nie istniały. Przychody podatkowe zatem nie były opodatkowane w żadnym z państw. Tylko nieliczne dochody przypisywano podmiotom funkcjonującym w Irlandii. W wyniku zastosowanej metody alokacji zysków, zatwierdzonej w interpretacjach indywidualnych od dochodów swojej spółki Apple Sales International, firma Apple płaciła podatek, którego efektywna stawka obniżyła się z 1 % w 2003 roku do 0,005 % w roku 2014⁸. Należy zaznaczyć, że Komisja Europejska nie kwestionowała samego systemu podatkowego funkcjonującego w Irlandii i obowiązujących w nim stawek podatkowych. Przedmiotem jej zainteresowania były *stricto* indywidualne interpretacje podatkowe wydane przez urząd podatkowy w Irlandii.

Komisja Europejska przede wszystkim podniosła naruszenie zasady ceny rynkowej. Została ona *expressis verbis* zawarta w konwencji modelowej OECD⁹ w art. 9, zgodnie z którym

[jeżeli] dwa przedsiębiorstwa [powiązane] w swoich stosunkach handlowych lub finansowych podlegają uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niezależnymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane.

Są to jednak niewiążące wytyczne dla Komisji Europejskiej. Największą rolę zatem odegrał dorobek orzeczniczy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej¹⁰ (dalej: TSUE). Zdaniem Trybunału

w celu zbadania, czy określenie opodatkowanych dochodów według systemu dotyczącego centrów koordynacyjnych przysparza korzyści tym centrom, należy [...] porównać ten system z ogólnym systemem opartym na różnicy pomiędzy przychodem a kosztami przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w warunkach wolnej konkurencji". Trybunał stwierdził następnie, że „skutkiem wyłączenia [kosztów personelu i kosztów finansowych] z kosztów uwzględnianych przy określeniu

⁸ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pl.htm (dostęp: 12.03.2018).

⁹ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2014.

¹⁰ Zob. sprawy połączone C-182/03 i C-217/03 *Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji*, EU:C:2006:416.

opodatkowanego dochodu tych centrów jest fakt, że ceny rozliczeń nie są podobne do cen, które byłyby stosowane w warunkach wolnej konkurencji”, co Trybunał uznał za „[przynoszące] korzyści centrów koordynacyjnym”¹¹.

Ekskserpowana zasada wywodzi się z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹² (dalej: TFUE). Zgodnie z nim wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Przesłankami art. 107 ust. 1 będą zatem: 1) interwencja państwa lub użycie zasobów państwa; 2) wpłynięcie na wymianę handlową; 3) przyznawanie selektywnej korzyści gospodarczej; 4) zakłócenie lub zagrożenie konkurencji¹³. Komisja Europejska uznała, że wszystkie warunki zostały spełnione. Pierwszy — ponieważ interpretacje podatkowe zostały wydane przez irlandzki urząd podatkowy; gdyby nie zostały wydane, to Apple zapłaciłoby stawkę podatkową obowiązującą w prawodawstwie krajowym. Była to korzyść, której podmiot by nie otrzymał bez interwencji państwa¹⁴. Ziszczenie drugiego warunku jest oczywiste — nie uiszczając podatku, Apple zaoszczędziło środki, które mogło wykorzystać do dalszego rozwoju, w ten sposób wpływając na wymianę handlową w stosunku do podmiotów uiszczających podatki we właściwej stawce. Sytuacja ta wpłynęła również na warunek numer cztery, tj. zakłóciła konkurencję między podmiotami na wolnym rynku. Istnienie ostatniego warunku selektywnej korzyści gospodarczej potwierdza domniemanie prawne oparte na stwierdzeniu interwencji państwa. Komisja Europejska dowodzi również ziszczenia się warunku selektywnej korzyści gospodarczej, twierdząc, że metody przypisywania zysku zatwierdzone w kwestionowanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego prowadzą do obniżenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych spółek ASI i AOE zgodnie ze zwykłymi zasadami opodatkowania zysku przedsiębiorstw w Irlandii w porównaniu z przedsiębiorstwami niezintegrowanymi, których dochód do opodatkowania odzwierciedla ceny określone na rynku, wynegocjowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej. Ko-

¹¹ *Ibidem*, pkt 96, 97.

¹² Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej — Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) — Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) — Protokoły — Załączniki — Deklaracje dołączone do Aktu końcowego konferencji międzyrządowej, która przyjęła Traktat z Lizbony podpisany w dniu 13 grudnia 2007 roku — Tabele ekwiwalencyjne, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej C 326, 26/10/2012 P. 0001-0390.

¹³ Zob. sprawa C-399/08 P *Komisja przeciwko Deutsche Post*, EU:C:2010:481, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁴ Sprawa C-39/94 *SFEI i in.*, EU:C:1996:285, pkt 60; sprawa C-342/96 *Hiszpania przeciwko Komisji*, EU:C:1999:210, pkt 41.

misja stwierdza zatem, że w ramach przedmiotowych interpretacji przyznaje się selektywną korzyść na rzecz spółek ASI i AOE do celów art. 107 ust. 1 Traktatu¹⁵. Środek taki można byłoby jednak uznać jeszcze za nieselektywny, gdyby istniało uzasadnienie ze względu na charakter i ogólną strukturę systemu podatkowego. Komisja Europejska uznała, że selektywność nie była uzasadniona¹⁶. Konstatując, można stwierdzić, że metody przypisywania dochodu zastosowane w interpretacjach podatkowych prowadziły do obniżenia opodatkowania spółek ASI i AOE w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami.

Podatek, którego nie zapłaciły spółki ASI i AOE, podlega windykacji¹⁷. Irlandia po wydaniu decyzji przez Komisję powinna podjąć wszelkie konieczne środki w celu odzyskania środków udzielonej niezgodnie z prawem pomocy. Windykacja powinna zostać przeprowadzona bezzwłocznie na podstawie regulacji krajowych. Do kwot podlegających zwrotowi dolicza się odsetki za cały okres od dnia, w którym pomoc została przekazana do dyspozycji beneficjentów, do dnia jej faktycznego odzyskania. Zgodnie z jej brzmieniem Irlandia zapewnia wykonanie niniejszej decyzji w terminie czterech miesięcy od daty jej notyfikacji.

Irlandia nie przyjęła w wyznaczonym przez Komisję Europejską terminie niezbędnych środków do odzyskania od spółek ASI i AOE niezgodnej z prawem wspólnotowym pomocy państwa¹⁸. Przedstawiciele Irlandii publicznie zapowiadali, że nie zgadzają się z interpretacją Komisji Europejskiej i nie zamierzają egzekwować należności podatkowych od spółek ASI i AOE, w ten sposób chcąc niejako narazić skarb państwa na znaczny ubytek finansowy. Wydaje się, że Komisja Europejska i Irlandia powinny działać wspólnie. Przecież Komisja Europejska zapewnia swoją decyzją dodatkowy zastrzyk finansowy skarbowi państwa. Na odzyskaniu pieniędzy powinno także zależeć obywatelom Irlandii. Tymczasem rząd irlandzki mocno opowiada się przeciwko ściąganiu należności. Z oczywistych względów z decyzją Komisji Europejskiej nie zgadzają się ASI i AOE, które wniosły skargę do TSUE przeciwko Komisji¹⁹.

Decyzja Komisji Europejskiej w sprawie spółek AOE i ASI jest efektem prowadzonych od dłuższego czasu postępowań dotyczących optymalizacji podatkowej i wydawanych przez organy podatkowe państw członkowskich indywidualnych interpretacji podatkowych. Komisja Europejska zapowiedziała także realizację

¹⁵ Decyzja Komisji (UE) 2017/1283..., pkt 361.

¹⁶ Zob. na przykład sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos n.*, EU:C:2011:550, pkt 69.

¹⁷ Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 roku ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, EUR-Lex-32015R1589, art. 16.

¹⁸ Skarga wniesiona w dniu 5 grudnia 2017 roku — *Komisja Europejska/Irlandia* (Sprawa C-678/17).

¹⁹ Skarga wniesiona w dniu 19 grudnia 2016 roku — *Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisja* (Sprawa T-892/16).

planu działania na rzecz bardziej sprawiedliwego i bardziej wydajnego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w UE²⁰. Jego efektem są następujące projekty: dyrektywa rady (UE) w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych²¹ oraz dyrektywa rady (UE) w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych²². Niedozwolone selektywne korzyści podatkowe otrzymały także firmy Fiat Finanse and Trade z siedzibą w Luksemburgu i Starbucks z siedzibą w Holandii. Kwoty do zwrotu są jednak w przedziale 20–30 mln euro²³. Komisja uznała także, że belgijski system opodatkowania nadmiernych zysków jest nielegalny — od 35 korporacji wielonarodowych ma zostać odzyskanych około 700 mln euro. W każdym z tych postępowań podstawy wydania decyzji są analogiczne do przypadku spółek AOE i ASI. Są nimi: niedozwolona zgodnie z art. 107 ust. 1 TSUE interwencja państwa, odstępstwa o zasady ceny rynkowej i w konsekwencji selektywne korzyści podatkowe. Obecnie Komisja prowadzi formalne postępowania wyjaśniające w sprawie praktyk podatkowych Luksemburga wobec przedsiębiorstw McDonald's²⁴ i Amazon²⁵.

Optymalizacja podatkowa stosowana przez wielkie koncerny stanowi poważne wyzwanie dla Komisji Europejskiej. W obliczu Brexitu — a co za tym idzie zmniejszenia budżetu Unii Europejskiej — konieczne jest pozyskanie nowych środków finansowych. Walka z nieuczciwą optymalizacją finansową ma szanse przynieść takie korzyści. W kontekście całego dyskursu dotyczącego optymalizacji podatkowej konieczne jest jednak poddanie analizie zagadnienia rynku wewnętrznego w Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 26 ust. 2 TFUE rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału. Obecnie międzynarodowe koncerny mają możliwości tworzenia struktur prowadzących do optymalizacji podatkowej. Natomiast niektóre z państw członkowskich im to umożliwiają lub przynajmniej w pewnym stopniu ułatwiają. Koncerny w ten sposób uzyskują dostęp do wspólnego wewnętrznego rynku Unii Europejskiej, który zgodnie z art. 28 TFUE ust. 1 jest objęty unią celną. Państwo członkowskie, umożliwiając optymalizację podatkową, umożliwia danym spółkom korzystanie z dobrodziejstw wspólnego rynku — w zamian otrzymując niższe niż na rynku wpływy podatkowe i miejsca pracy. Po uzyskaniu dostępu do wspólnego rynku podmioty obowiązują zasady postępowania wyznaczane przez regulacje prawne i czynniki ekonomiczne; przede wszystkim należy w tej materii uwzględnić prawo konkurencji i prawo ochrony konsumentów.

²⁰ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_pl.htm (dostęp: 12.03.2018).

²¹ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN> (dostęp: 12.03.2018).

²² http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF (dostęp: 12.03.2018).

²³ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pl.htm (dostęp: 12.03.2018).

²⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_pl.htm (dostęp: 12.03.2018).

²⁵ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm (dostęp: 12.03.2018).

Poprzez omawiane regulacje ograniczana jest także konkurencyjność na rynku europejskim. Państwa członkowskie uniemożliwiające stosowanie optymalizacji podatkowej, która następnie uznawana jest za pomoc publiczną, stoją odpowiednio na słabszej pozycji. Konsekwencje omawianej problematyki materializują się również w obrębie prawa ochrony konsumentów. Zgodnie z normą kierunkową art. 12 TFUE przy stanowieniu prawa wspólnotowego należy pamiętać o uwzględnieniu wymogów ochrony konsumentów przy określaniu i urzeczywistnianiu innych polityk i działań Unii. Pomoc publiczna może prowadzić do zawirowań w obrębie praw konsumenta. Jeśli zachwiana jest wolna konkurencja, taka sytuacja może prowadzić do bankructwa innych przedsiębiorstw, wówczas na rynku zostają tylko te najmocniejsze, które osiągają pozycję dominującą. Należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 101 TFUE zabronione jest nadużywanie pozycji dominującej, a nie jej uzyskanie. Jednak w przypadku pozostania na rynku tylko takich przedsiębiorstw, które mogą sobie pozwolić na uzyskiwanie pomocy publicznej, może to skutkować wzrostem cen produktów. Konsekwencje takiej polityki będą widoczne także w budżetach państw członkowskich. Załóżmy przykładowo następującą sytuację: dane przedsiębiorstwo w państwie członkowskim otrzymuje pomoc publiczną w postaci ulg podatkowych, tworzy tam miejsca pracy. Inne państwa członkowskie na tym tracą, ponieważ nie mają ani wpływów podatkowych, ani miejsc pracy. Decydują się więc analogicznie na stworzenie podobnych mechanizmów pomocy publicznej. W ten sposób przyciągają na krajowy rynek nowe podmioty, wpływy podatkowe co prawda uzyskują niewielkie, jednak otrzymują nowe miejsca pracy. Podobny sposób działania stosują też inne państwa członkowskie. Okazuje się w końcu, że przedsiębiorstwa w każdym państwie członkowskim mogą otrzymać zwolnienia podatkowe. Do czego to może doprowadzić? Wewnętrzna wojna państw członkowskich, dotycząca rozmiaru pomocy publicznej, może prowadzić do likwidacji podatków od osób prawnych, w rzeczywistości bowiem przedsiębiorstwa nie będą uiszczać podatków lub będą to robić w sposób absolutnie symboliczny. Co spowoduje likwidacja podatków od osób prawnych w większości państw członkowskich? Firmy staną się coraz bardziej wymagające w kontekście wszelkich ulg w stosunku do państw, w których znajdują się ich siedziby. Państwa członkowskie natomiast ubytki finansowe będą musiały sobie zrekompensować w innym obszarze: albo zaczną ograniczać wydatki budżetowe, co obecnie jest mało prawdopodobne, albo obarczą podatkami inne podmioty. Najczęściej będą to osoby fizyczne uiszczające podatek dochodowy lub przede wszystkim konsumenci, na których to właśnie pośrednio spada podatek od towarów i usług. Wszelka pomoc publiczna uderza także w mniejsze przedsiębiorstwa, które nie mają możliwości skorzystania z niej. Jest to zatem prosta droga do powstania karteli, bankructwa małych i średnich przedsiębiorstw oraz naruszenia pozycji konsumenta. Na pomocy publicznej tracą wszyscy, od wielkich organizacji, jak Unia Europejska (zmniejszają się wpływy do budżetu wspólnoty),

przez mniejsze przedsiębiorstwa, konsumentów, państwa członkowskie, po globalne koncerny korzystające z pomocy publicznej. Ostatecznie przyzwyczajone do pomocy publicznej przedsiębiorstwa po powrocie do warunków wolnorynkowych, wedle których poszanowane są reguły prawa konkurencji i prawa konsumentów, nie są w stanie się w tym środowisku odnaleźć. W szczególności jeśli mają zwracać miliardowe sumy pomocy publicznej. Stąd wniosek i postulat, by państwa członkowskie konkurowały w kwestii stawek podatku od osób prawnych i ulg inwestycyjnych i innowacyjnych zamiast udzielania niedozwolonej pomocy publicznej. Ewentualna konkurencja pomiędzy państwami członkowskimi za pomocą stawek podatkowych powinna odbywać się w ramach wolnorynkowych standardów, bez ingerencji państw członkowskich, zmaterializowanej w postaci pomocy publicznej. Reguły również są jasne dla wszystkich podmiotów — zarówno globalnych koncernów, jak i mniejszych spółek, które uiszczają podatek na podstawie takiej samej stawki, proporcjonalnie do uzyskanych dochodów.

Decyzja Komisji Europejskiej w sprawie ASI i AOE uwydatniła więc skalę problemu uzyskiwania przez globalne koncerny pomocy publicznej od państw członkowskich. Niezwykle istotne jest jednak, że instytucje unijne podjęły się prowadzenia postępowań wyjaśniających w kontekście niedozwolonej pomocy publicznej i penalizowania takich zachowań. Zasygnalizowany został także negatywny wpływ omawianego zjawiska na funkcjonowanie wspólnego rynku wewnętrznego, w szczególności w obszarze reguł prawa konkurencji i prawa ochrony konsumentów.

Bibliografia

- Iwin-Garżyńska J., *Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016, nr 5.
- Jamróży M., *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, [w:] *Wybrane problemy wspierania przedsiębiorstw w Polsce*, red. G. Gołębiowski, A. Zygierewicz, Warszawa 2008.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2014.
- Nechaev A., Antipina O., *Tax stimulation of innovation activities enterprises*, „Mediterranean Journal of Social Sciences” 2015, nr 1.
- Olesińska A., *Polska klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowania na tle rozwiązań stosowanych w innych państwach*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Szlęzak-Matusewicz J., *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013.
- Żabka M., *Optymalizacja podatkowa a oszustwa podatkowe*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2013, nr 61.

Akty prawne

- Decyzja Komisji (UE) 2017/1283 z dnia 30 sierpnia 2016 roku w sprawie pomocy państwa SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) wdrożonej przez Irlandię na rzecz Apple (notyfikowana jako dokument nr C(2016) 5605), EUR-Lex-32017D1283.

Rozporządzenie Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 roku ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, EUR-Lex-32015R1589.

Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej — Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) — Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) — Protokoły — Załączniki — Deklaracje dołączone do Aktu końcowego konferencji międzyrządowej, która przyjęła Traktat z Lizbony podpisany w dniu 13 grudnia 2007 roku — Tabele ekwiwalencyjne, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej C 326, 26/10/2012 P. 0001–0390.

Orzecznictwo

Skarga wniesiona w dniu 5 grudnia 2017 roku — *Komisja Europejska / Irlandia* (Sprawa C-678/17).
Skarga wniesiona w dniu 19 grudnia 2016 roku — *Apple Sales International i Apple Operations Europe/Komisja* (Sprawa T-892/16).

Sprawa C-399/08 P *Komisja przeciwko Deutsche Post*, EU:C:2010:481.

Sprawa C-39/94 *SFEI i in.*, EU:C:1996:285, pkt 60.

Sprawa C-342/96 *Hiszpania przeciwko Komisji*, EU:C:1999:210.

Sprawy połączone C-182/03 i C-217/03 *Belgia i Forum 187 ASBL przeciwko Komisji*, EU:C:2006:416.

Sprawy połączone od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos n.*, EU:C:2011:550.

Źródła internetowe

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>.

http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0012.02/DOC_1&format=PDF.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_pl.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_pl.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_pl.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_pl.htm.

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_en.htm.

The notification of the issues connected with tax optimization perceived as state aid on the example of the decision of the European Commission in the case of the Apple group

Summary

Brief reflection submits an answer that the aforementioned decision of the European Commission proved the seriousness of the issue of the unlawful state aid, being given to global concerns by the EU member states. However, what is vital is the fact that the European Union institutions started to investigate problems referring to providing state aid against the law, including penalizing that tendency. Further analysis devotes to the negative outcomes for the EU member states and the European Union itself, especially considering the competition and consumer protection law.