

Jacek Kulicki

Zgodność z prawem Unii Europejskiej poselskiej poprawki do rządowego projektu nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk nr 642), zgłoszonej przez Klub Parlamentarny Lewicy¹

Compliance with European Union law of the Deputies' amendment to the Government's Bill on Amendment of the Act on Personal Income Tax, the Act on Corporate Income Tax, the Act on Flat-rate Income Tax on Certain Income Earned by Natural Persons (Sejm's paper no. 642), submitted by the Parliamentary Club of the Left

The proposed amendment aims to limit the subjective scope of the proposed changes to limited partnerships with the participation of entities without an unlimited tax obligation in Poland. In the author's opinion, the amendment does not comply to Article 49 of the TFEU. Although tax policy is an internal matter of EU Member States, its shaping cannot violate the provisions of the treaties and the rules of the common market. The introduction of a differentiation of the tax amount depending on the tax residence violates the principle of equal treatment.

Keywords: income tax, bill, European Union

Proponowana poprawka ma na celu ograniczenie zakresu podmiotowego projektowanych zmian do spółek komandytowych z udziałem podmiotów niemających nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce. W ocenie autora jest ona sprzeczna z art. 49 TFUE. Wprawdzie polityka podatkowa jest wewnętrzną sprawą członków Unii, ale jej kształtowanie nie może łamać postanowień traktatowych oraz reguł wspólnego rynku. Wprowadzenie zróżnicowania wysokości podatku w zależności od rezydencji podatkowej narusza zasadę równego traktowania.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, projekt ustawy, Unia Europejska

Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych Biura Analiz Sejmowych ■ Kancelaria Sejmu, Biuro Analiz Sejmowych, Wydział Analiz Społecznych i Ekonomicznych, Zespół Studiów Ekonomicznych, WARSZAWA, POLSKA ■ jacek.kulicki@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0003-2631-6428>

¹ *Opinia prawna w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej poselskiej poprawki do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk nr 642), zgłoszonej przez Klub Parlamentarny Lewicy, mającą na celu ograniczenie zakresu podmiotowego projektowanych zmian do spółek komandytowych z udziałem podmiotów niemających nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce* sporządzona 23 października 2020 r. na zlecenie posła związanego z ruchem Polska 2050 Szymona Hołowni; BAS-WASiE/WAPM-2272/20.

Przedmiot opinii

Przedmiotem opinii jest odpowiedź na pytanie, czy poprawka zgłoszona do druku sejmowego nr 642², mająca na celu ograniczenie zakresu podmiotowego projektowanych zmian do spółek komandytowych z udziałem podmiotów niemających nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce, jest zgodna z prawem Unii Europejskiej (UE).

Treść zgłoszonej poprawki brzmi następująco³:

„W art. 2 pkt 1 lit. a dodać tiret trzecie w brzmieniu:

«– w pkt 2 kropkę zamienia się na średnik i dodaje się pkt 3 i 4 w brzmieniu:

«3) spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie złożą:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo w art. 5 ust. 1, lub

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w przekazanej informacji do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągnącego dochody z takiej spółki;

4) spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli ze złożonej informacji, o której mowa w pkt 3 wynika, że współnikami spółki komandytowej nie są wyłącznie osoby fizyczne, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, 1291, 1428, 1492, 1565) lub spółki podlegające w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia»”.

Przedmiotem oceny jest projektowana treść art. 1 ust. 3 pkt 4 u.p.d.p.

² Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk nr 642), <http://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=D55038C47A338792C12585F30045D890> [dostęp 23 października 2020 r.].

³ Zgłoszona poprawka dotyczy art. 1 ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.; dalej: u.p.d.p.

Analiza obowiązującego stanu prawnego w zakresie objętym opinią

W obecnym stanie prawnym spółki komandytowe traktowane są do celów podatku dochodowego jak spółki cywilne (art. 860–875 Kodeksu cywilnego⁴) oraz spółki jawne (art. 22 – 85 k.s.h.⁵). Oznacza to, że opodatkowani podatkiem dochodowym są wspólnicy tych spółek, którzy w zależności od ich formy prawnej podlegają opodatkowaniu, odpowiednio: podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁶ lub podatkiem dochodowym od osób prawnych⁷. Analizowany rządowy projekt ustawy przewiduje zmianę w tym zakresie i objęcie podmiotowym zakresem ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – obok spółki akcyjnej, spółki z o.o. i spółki komandytowo-akcyjnej⁸ – również spółki komandytowej, o której mowa w art. 102–124 k.s.h.⁹.

W trakcie prac Komisji Finansów Publicznych¹⁰ została zgłoszona poprawka mająca na celu ograniczenie zakresu obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych – w części odnoszącej się do spółek komandytowych – jedynie do spółek komandytowych, których wspólnikami „nie są wyłącznie osoby fizyczne, o których mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.f. lub spółki podlegające w Rzeczypospolitej Polskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”¹¹. Tym samym – w razie przyjęcia zgłoszonej poprawki – obowiązkiem podatkowym w podatku

⁴ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1740, ze zm.

⁵ Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1526, ze zm.; dalej: k.s.h.

⁶ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.; dalej: u.p.d.f. Zob. art. 8 ust. 1 u.p.d.f.

⁷ Zob. art. 5 ust. 1 u.p.d.p.

⁸ Podatkiem dochodowym od osób prawnych objęte są również pozostałe osoby prawne, spółki kapitałowe w organizacji, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej (poza spółką komandytowo-akcyjną oraz spółkami mającymi siedzibę lub zarząd w innym państwie, o ile traktowane są tam jak osoby prawne i podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia), art. 1 u.p.d.p.

⁹ Zob. art. 2 pkt 1 lit. a tiret pierwsze projektu.

¹⁰ Zob. <http://www.sejm.gov.pl/SQL2.nsf/poskomprocall?OpenAgent&9&642> [dostęp 23 października 2020 r.].

¹¹ Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób fizycznych podlegają osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Polski, zaś w podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy mający siedzibę lub zarząd na terytorium Polski. Nieograniczony obowiązek podatkowy polega na obowiązku zapłaty podatku przez podatnika od całości osiągniętych przez niego dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów; art. 3 ust. 1 u.p.d.f. i art. 3 ust. 1 u.p.d.p.

dochodowym od osób prawnych objęte byłyby spółki komandytowe, których co najmniej jednym ze współników byłaby osoba fizyczna lub osoba prawna podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, odpowiednio w podatku dochodowym od osób fizycznych lub w podatku dochodowym od osób prawnych¹².

W obecnym stanie prawnym podatki dochodowe harmonizowane są w państwach członkowskich w ograniczonym zakresie. Ich uwspólnowanie (harmonizacja) obejmuje opodatkowanie odsetek i należności licencyjnych¹³, opodatkowanie w przypadku łączenia i podziału oraz przeniesienia statutowej siedziby spółki europejskiej i spółdzielni europejskiej¹⁴, opodatkowanie zysków otrzymanych przez spółkę dominującą od spółki zależnej¹⁵ oraz przepisy mające przeciwdziałać unikaniu opodatkowania¹⁶. W gestii państw członkowskich pozostaje swobodne kształtowanie zarówno zakresu podmiotowego podatków dochodowych, jak i przedmiotu, podstawy opodatkowania czy też wysokości podatków oraz zasad ich poboru.

Polityka podatkowa należy zasadniczo do kompetencji państw członkowskich (art. 2–6 TFUE), co nie oznacza uprawnienia wyznaczania przez państwo członkowskie granic obowiązku podatkowego w oderwaniu od postanowień traktatowych¹⁷.

¹² Ograniczony obowiązek podatkowy dotyczy osób fizycznych niemających miejsca zamieszkania na terytorium Polski oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu i polega na obowiązku zapłaty podatku przez podatnika od dochodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski; art. 3 ust. 2a u.p.d.f. i art. 3 ust. 2 u.p.d.p.

¹³ Zob. dyrektywę Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r., s. 49, ze zm.; polskie wydanie specjalne: rozdz. 09, t. 1, s. 380–385.

¹⁴ Zob. dyrektywę Rady 2009/133/WE z 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona), Dz.Urz. UE L 310 z 25 listopada 2009 r., s. 34, ze zm.

¹⁵ Zob. dyrektywę Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 345 z 29 grudnia 2011 r., s. 8, ze zm.

¹⁶ Zob. dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.Urz. UE L 193 z 19 lipca 2016 r., s. 1, ze zm.

¹⁷ Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (dalej: TSUE) (Pierwsza Izba) z 22 marca 2007 r., sygn. akt C-383/05, pkt 16, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/>

Jednym z celów UE jest ustanowienie rynku wewnętrznego (art. 3 ust. 3 TUE), a więc obszaru bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów (art. 26 ust. 2 TFUE). Ustanowienie i prawidłowe funkcjonowanie (rozwój) rynku wewnętrznego wymaga swobody działalności gospodarczej (przedsiębiorczości). Gwarantuje ją art. 49 TFUE, zgodnie z którym ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach postanowień traktatowych, przy czym zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego (akapit pierwszy). Co istotne, swoboda przedsiębiorczości obejmuje, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli – z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału – podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi TFUE (akapit drugi), a więc spółek prawa cywilnego lub handlowego, spółdzielni oraz innych osób prawnych prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem tych, których działalność nie jest nastawiona na osiągnięcie zysków (art. 54 akapit drugi TFUE).

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, „swoboda przedsiębiorczości stanowi konkretyzację zasady niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową”¹⁸. Zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne korzystają z tej swobody w dwóch formach: pierwotnej i wtórnej. Dla osób fizycznych pierwotna swoboda przedsiębiorczości oznacza „uprawnienie do wyjazdu z własnego państwa członkowskiego i wjazdu do innego państwa członkowskiego w celu rozpoczęcia tam działalności gospodarczej na własny rachunek”¹⁹, zaś wtórna, „że osoba fizyczna prowadząca działalność na własny warunek we własnym państwie członkowskim wyjeżdża do innego państwa członkowskiego w celu rozpoczęcia tam działalności na własny rachunek. W tym przypadku chodzi o rozszerzenie działalności gospodarczej prowadzonej we własnym państwie członkowskim na inne państwa członkowskie, również bez likwidowania dotychczasowej działalności gospodarczej w państwie członkowskim pochodzenia. (...) Zakresem art. 49 jest również objęta osoba posiadająca stuprocentowy udział w kapitale zakładowym lub udział pozwalający wpływać na decyzje spółki mającej siedzibę w państwie

HTML/?uri=CELEX:62005CJ0383&rid=1 [dostęp 23 października 2020 r.] oraz wyrok TSUE (Pierwsza Izba) z 18 marca 2010 r., C-440/08, pkt 36, i przywołane tam orzecznictwo, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62008CA0440&qid=1603373230789> [dostęp 23 października 2020 r.].

¹⁸ Zob. M. Szwarc-Kuczer [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. I, red. A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 855.

¹⁹ *Ibidem*, s. 860.

członkowskim innym niż państwo, w którym ma ona miejsce zamieszkania (C-251/98, *Baars*, pkt 21–22). Analogicznie ze swobody przedsiębiorczości korzysta osoba, która zmieniła miejsce zamieszkania, i od tego momentu przebywa w jednym państwie członkowskim, a posiada udziały spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim (C-152/03, *Ritter-Coulis*, pkt 32; C-470/04, *Almelo*, pkt 28)²⁰. W przypadku osób prawnych pierwotna swoboda przedsiębiorczości „oznacza uprawnienie do założenia spółki (w szerokim znaczeniu), zgodnie z ustawodawstwem jednego z państw członkowskich”²¹, swoboda wtórna „polega na przeniesieniu do innego państwa członkowskiego części przedsiębiorstwa lub założeniu na nowo poprzez powołanie prawnie samodzielnych jednostek o charakterze przedsiębiorstw zależnych (filie) oraz poprzez tworzenie agencji i oddziałów, które są samodzielne prawnie i podległe organizacyjnie”²².

Zasada równego traktowania, której konkretyzację w odniesieniu do przedsiębiorczości zawiera art. 49 TFUE, „zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do tego samego rezultatu”²³. Dyskryminujące są więc nie tylko przepisy krajowe ograniczające dostęp do działalności gospodarczej lub jej wykonywania ze względu na przynależność państwową (obywatelstwo) wprost, ale również te regulacje, które wpływają na opłacalność konkretnego przedsięwzięcia²⁴. Do tej drugiej kategorii zaliczyć należy przepisy podatkowe.

Projektowana poprawka wprowadza rozwiązanie, które w sposób oczywisty różnicuje zasady opodatkowania spółek komandytowych, opierając je na kryterium rezydencji podatkowej wspólników. Spółki, których wszyscy wspólnicy podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce (których rezydencja podatkowa znajduje się w Polsce), traktowane są dla celów podatkowych jak spółka cywilna lub jawna (podatek dochodowy obciąża wspólników)²⁵, natomiast spółki, w których co najmniej jeden ze wspólników podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (którego rezydencja podatkowa jest poza granicami Polski), mają być traktowane dla celów opodatkowania dochodów jak spółki kapitałowe (podatek dochodowy obciąża spółkę, a wspólnicy opłacają podatek od zysków z tytułu udziału w spółce). Projekt nie ogranicza więc bezpośrednio możliwości prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki komandytovej przez podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania poza

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*, s. 860–861.

²³ Zob. wyrok TSUE (Pierwsza Izba) z 22 marca 2007 r., sygn. akt C-383/05, pkt 17, oraz wyrok TSUE (Pierwsza Izba) z 18 marca 2010 r., sygn. akt C-440/08, pkt 37, i przywołane tam orzecznictwo.

²⁴ Zob. M. Szwarc-Kuczer [w:] *Traktat o funkcjonowaniu*, *op. cit.*, s. 864.

²⁵ Zob. art. 8 ust. 1 u.p.d.f. i art. 5 ust. 1 u.p.d.p

terytorium Polski i podlegające z tego powodu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Polski, lecz wprowadza zróżnicowane zasady opodatkowania dochodów wspólników przez objęcie obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym w tym wypadku samej spółki (podatek dochodowy od osób prawnych) oraz jej wspólników (podatek dochodowy od osób prawnych lub podatek dochodowy od osób fizycznych).

Bez znaczenia dla oceny dyskryminującej formuły pozostają – w kontekście art. 49 TFUE – przepisy dyrektywy 2011/96/UE²⁶, która zwalnia z podatku potrącanego u źródła dochodu zyski, które spółka zależna mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim wypłaca swojej spółce dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim (art. 5 dyrektywy). Pomijając fakt, że w obecnym brzmieniu nie mają one zastosowania do spółek komandytowych, co niewątpliwie najprawdopodobniej – w razie przyjęcia poprawki – prowadziłyby do zmiany dyrektywy, jak miało to miejsce w sytuacji objęcia podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych²⁷, należy zauważyć, że dyrektywa ta ma zastosowanie jedynie do podziału zysków spółek zależnych w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy. Nie dotyczy więc wszystkich spółek, a jedynie tych spółek, których kapitał obejmuje udział spółki dominującej, a więc takiej, która spełnia łącznie następujące warunki (art. 2 pkt 1 i art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy 2011/96/UE):

- ma jedną z form wymienionych w załączniku I część A, a więc w przypadku Polski jest – w obecnym stanie prawnym – spółką akcyjną, spółką z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółką komandytowo-akcyjną,
- zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego jest uważana za rezydenta podatkowego w tym państwie członkowskim oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana za rezydenta podatkowego poza Unią,
- ponadto podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia, lub podlega jakimkolwiek innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków, a więc w przypadku Polski – podatkowi dochodowemu od osób prawnych,
- posiada co najmniej 10% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki,

²⁶ Dyrektywa Rady 2011/96/WE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania (...), zob. przypis 15.

²⁷ Zob. ustawę z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387) oraz dyrektywę Rady 2014/86/UE z 8 lipca 2014 r. zmieniającą dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 219 z 25 lipca 2014 r., s. 40).

- posiada co najmniej 10% udziału w kapitale spółki tego samego państwa członkowskiego, który w całości bądź częściowo utrzymywany jest w stałym zakładzie tej pierwszej spółki znajdującym się w innym państwie członkowskim.

Po drugie, należy zauważyć, że zastosowanie przepisów dyrektywy nie prowadzi do wyłączenia obowiązku podatkowego w podatku dochodowym wspólników spółki zależnej będących podmiotami (spółkami) dominującymi, a jedynie ogranicza jurysdykcję podatkową państwa będącego siedzibą spółki zależnej (w tym wypadku Polski). Jak zauważa się w literaturze przedmiotu, dyrektywa 2011/96/UE odnosi się zarówno do prawnego, jak i ekonomicznego aspektu podwójnego opodatkowania²⁸. W aspekcie prawnym zawiera regulację zwalniającą zyski wypłacane spółce dominującej przez spółkę zależną z podatku potrącanego u źródła dochodu, a więc w państwie siedziby spółki zależnej (art. 5 dyrektywy). W aspekcie ekonomicznym gwarantuje, że państwo członkowskie, w którym ma siedzibę spółka dominująca (otrzymująca zysk od spółki zależnej), w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania zastosuje jedną z dwóch metod unikania opodatkowania: metodę zwolnienia lub metodę kredytu podatkowego (art. 6 dyrektywy). Uwaga ta ma istotne znaczenie w kontekście ustanowienia rynku wewnętrznego, jako jednego z celów traktatowych UE (art. 3 ust. 3 TUE), co powinno prowadzić do zapewnienia swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału (art. 26 ust. 2 TFUE), czego jedną z gwarancji jest zakaz dyskryminacji w podejmowaniu i prowadzeniu działalności gospodarczej ze względu na przynależność państwową (art. 49 TFUE). Ustanowienie przepisów podatkowych, które uzależniają sposób opodatkowania, a co za tym idzie – wysokość podatku od rezydencji podatkowej (miejsca siedziby lub zamieszkania) jednego ze wspólników, może być uznane za dyskryminację w rozumieniu art. 49 TFUE.

Po trzecie, postanowienia dyrektywy 2011/96/UE, mając na celu wyeliminowanie w państwach członkowskich podwójnego opodatkowania wypłacanych dywidend (zysków z udziału) przez spółki zależne spółkom dominującym, mającym siedziby w różnych państwach członkowskich, odnieść należy przede wszystkim do regulacji traktatowych związanych ze swobodą przepływu kapitału. Traktat, ustanawiając zakaz wprowadzania ograniczeń w przepływie kapitału (art. 63 TFUE), przyznaje państwom członkowskim możliwość stosowania przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału (art. 65 ust. 1 lit. a TFUE). Jak wskazuje się w motywie 6 dyrektywy 2011/96/UE: „Przed wejściem w życie dyrektywy 90/435/EWG²⁹ przepisy podatkowe regulujące stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw człon-

²⁸ Zob. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 299–300.

²⁹ Dyrektywa Rady z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw

kowskich znacznie się między sobą różniły i były, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż przepisy mające zastosowanie do spółek dominujących i zależnych tego samego państwa członkowskiego. Współpraca między spółkami różnych państw członkowskich była tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego. Niezbędne było zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii”.

Na marginesie należy zauważyć, że obie swobody – przedsiębiorczości (art. 49 TFUE) i przepływu kapitału (art. 63 TFUE) – nie mają charakteru rozłącznego i w wielu aspektach mogą na siebie zachodzić³⁰, co ma miejsce również w tym wypadku. Brak naruszenia jednej z nich nie jest jednoznaczny z brakiem naruszenia drugiej swobody, podobnie jak naruszenie jednej ze swobód nie prowadzi do naruszenia drugiej.

Oceniana poprawka, mająca na celu ograniczenie zakresu podmiotowego projektowanych zmian do spółek komandytowych z udziałem podmiotów niemających nieograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce, może być uznana – w świetle przytoczonych argumentów – za naruszającą swobodę przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, co nie oznacza automatycznie naruszenia przez nią swobody przepływu kapitału. Jednak ten aspekt, wobec stwierdzonych uchybień w kontekście art. 49 TFUE, pozostaje bez znaczenia dla oceny proponowanej regulacji.

Podsumowanie

- Polityka podatkowa należy zasadniczo do kompetencji państw członkowskich, co nie oznacza uprawnienia wyznaczania przez państwo członkowskie granic obowiązku podatkowego w oderwaniu od postanowień traktatowych.
- Jednym z celów UE jest ustanowienie rynku wewnętrznego, a więc obszaru bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów, co wymaga swobody działalności gospodarczej (przedsiębiorczości), którą gwarantuje art. 49 TFUE.
- Projektowana poprawka wprowadza rozwiązanie, które w sposób oczywisty różnicuje zasady opodatkowania spółek komandytowych, opierając je na kryterium rezydencji podatkowej wspólników.
- Ustanowienie przepisów podatkowych, które uzależniają sposób opodatkowania, a co za tym idzie wysokość podatku od rezydencji podatkowej (miejsca

Członkowskich (90/435/EWG), polskie wydanie specjalne: rozdz. 09, t. 1, s. 147–150. Została ona uchylona dyrektywą 2011/96/UE.

³⁰ Zob. M. Mataczyński [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. I, red. A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 983–985.

siedziby lub zamieszkania) jednego ze wspólników, może być uznane za dyskryminację w rozumieniu art. 49 TFUE.

■ Zasada równego traktowania, której konkretyzację w odniesieniu do przedsiębiorczości zawiera art. 49 TFUE, zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia, np. fiskalnych, prowadzą w rzeczywistości do tego samego rezultatu.

Bibliografia

Akty prawne

■ Prawo krajowe

Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1740, ze zm.

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.

Ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1526, ze zm.

Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. poz. 1387.

■ Prawo UE

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 326/47 z 26 października 2012 r.

Traktat o Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 326/01 z 26 października 2012 r.

Dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. UE L 225/6 z 20 sierpnia 1990 r.

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. UE L 157 z 26 czerwca 2003 r.

Dyrektywa Rady 2009/133/WE z 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (wersja ujednolicona), Dz.Urz. UE L 310 z 25 listopada 2009 r., ze zm.

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 345 z 29 grudnia 2011 r., ze zm.

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.Urz. UE L 193 z 19 lipca 2016 r., ze zm.

Dyrektywa Rady 2014/86/UE z 8 lipca 2014 r. zmieniająca dyrektywę Rady 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 219/40 z 25 lipca 2014 r., ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (Piąta Izba) z 13 kwietnia 2000 r., sygn. akt C-251/98.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (Wielka Izba) z 21 lutego 2006 r., sygn. akt C-152/03.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (Druga Izba) z 7 września 2006 r., sygn. akt C-470/04.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (Pierwsza Izba) z 22 marca 2007 r., sygn. akt C-383/05.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (Pierwsza Izba) z 18 marca 2010 r., sygn. akt C-440/08.

Literatura

Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.

Mataczyński M. [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. I, red. A. Wróbel, Warszawa 2012.

Szwarc-Kuczer M. [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. I, red. A. Wróbel, Warszawa 2012.

Inne

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, druk nr 642.