

Jacek Kulicki*, Dorota Olejniczak**

Opinia w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final]¹

Legal opinion on the Proposal for a Council directive on a Common Corporate Tax Base (COM (2016) 685 final): The subject of the opinion is a Proposal for a directive on a Common Corporate Tax Base examined altogether with the Proposal of a directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (COM(2016) 683 final) as the second part of the same initiative of the European Commission. Their introduction shall limit fiscal sovereignty of Member States. It might result in a necessity of amendments of fiscal substantive law, organization of the tax administration, as well as tax procedures. Effects of the discussed draft rules are regarding budget of the European Union and particular budgets of Member States difficult to predict. Current analyses indicate that Poland might lose a part of its tax incomes. Adoption of the discussed rules shall have an influence on taxation of companies which are outside the subject-related scope of the directives, what raises many concerns of constitutional nature. According to the authors, the proposal for a directive is incompatible with the principle of subsidiarity.

Keywords: European Union | taxation of legal persons | principle of subsidiarity

Słowa kluczowe: Unia Europejska | opodatkowanie osób prawnych | zasada pomocniczości

* Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych BAS;
jacek.kulicki@sejm.gov.pl.

** Ekspert ds. legislacji BAS; dorota.olejniczak@sejm.gov.pl.

¹ Opinia sporządzona 12 grudnia 2016 r. na zlecenie przewodniczącej Komisji do Spraw Unii Europejskiej; BAS-WASGiPU/WAPEiM-2518/16.

Opinia merytoryczna

Przedmiot dokumentu UE

■ Treść dokumentu UE

Przedmiotem oceny jest wniosek Komisji dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final].

Celem wniosku Komisji jest wprowadzenie do porządku prawnego UE przepisów kształtujących jednolicie we wszystkich państwach członkowskich zasady ustalania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw (osób prawnych).

Projektowana dyrektywa swym zakresem podmiotowym obejmuje:

1. przedsiębiorstwa utworzone na podstawie prawa państwa członkowskiego:
 - obligatoryjnie – spełniające warunki określone w art. 2 ust. 1 projektu, a więc co do:
 - formy prawnej przedsiębiorstwa (w przypadku podmiotów utworzonych na podstawie prawa polskiego przepisy dyrektywy będą miały zastosowanie do spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielni i przedsiębiorstwa państwowego – zob. lit. w załącznika I do projektu dyrektywy),
 - rodzaju płaconego podatku dochodowego (w przypadku podmiotów utworzonych na podstawie prawa polskiego przepisy dyrektywy będą miały zastosowanie do przedsiębiorstw, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych – zob. załącznik II do projektu dyrektywy),
 - wysokości skonsolidowanych przychodów grupy (zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c projektu graniczną kwotą przychodu jest 750 mln euro, osiągnięte w roku obrotowym poprzedzającym rok obrotowy, w którym przedsiębiorstwo będzie obowiązane stosować przepisy dyrektywy),
 - statusu przedsiębiorstwa jako jednostki dominującej lub zależnej bądź posiadania stałego zakładu w innym państwie członkowskim niż państwo jego siedziby,
 - fakultatywnie – niespełniające warunków co do wysokości skonsolidowanych przychodów oraz statusu przedsiębiorstwa jako jednostki dominującej lub zależnej bądź posiadania stałego zakładu w innym państwie członkowskim, określonych w art. 2 ust. 1 lit. c i d projektu; podmioty te będą mogły wybrać stosowanie przepisów dyrektywy, z tym że wybór ograniczony będzie czasowo, obejmować ma okresy pięcioletnie, przy czym przedłużenie stosowania postanowień dyrektywy będzie automatyczne, o ile podatnik nie zawiadomi właściwych organów o rezygnacji (art. 2 ust. 3 projektu);
2. przedsiębiorstwa utworzone na podstawie prawa państwa trzeciego w odniesieniu do stałych zakładów tych przedsiębiorstw znajdujących się w co

najmniej jednym państwem członkowskim UE, o ile przedsiębiorstwa te spełniają warunki co do: rodzaju płaconego podatku dochodowego, wielkości skonsolidowanych przychodów oraz statusu jako jednostki dominującej lub zależnej (art. 2 ust. 2 projektu).

Przepisy dyrektywy nie będą miały zastosowania do przedsiębiorstw żeglugowych objętych specjalnym systemem podatkowym (art. 2 ust. 4 projektu).

Objęcie podatnika (przedsiębiorstwa, osoby prawnej) postanowieniami dyrektywy oznacza automatycznie wyłączenie tego przedsiębiorstwa z krajowych przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie wszystkich kwestii uregulowanych tą dyrektywą (art. 1 ust. 2 projektu).

Projektowana dyrektywa reguluje:

- zasady obliczania podstawy opodatkowania (art. 6–14 projektu), w tym zasady ogólne, elementy podstawy opodatkowania, przychody zwolnione z opodatkowania, koszty podlegające odliczeniu, ulgę z tytułu wzrostu i inwestycji (AGI), koszty i inne pozycje niepodlegające odliczeniu lub podlegające ograniczeniu w zakresie odliczania od przychodu,
- moment i zasady ujmowania przychodów i kosztów oraz ustalania ich wysokości (art. 15–29 projektu), w tym zasady ogólne, moment osiągnięcia przychodów i poniesienia kosztów, wycenę zapasów i produkcji w toku, zasady ustalania wartości świadczenia pieniężnego i wartości rynkowej, obrót aktywami i zobowiązaniami finansowymi, umowy długoterminowe, wpływ rezerw i wiarygodności na podstawę opodatkowania oraz opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu,
- zasady amortyzacji aktywów trwałych (art. 30–40 projektu), w tym ewidencję aktywów trwałych, podstawę amortyzacji, prawo do amortyzacji, aktywa podlegające amortyzacji, okres amortyzacji, moment dokonania odliczenia, ulgę reinwestycyjną z tytułu nabycia aktywów zamiennych, amortyzację kosztów ulepszenia, amortyzację aktywów w pakiecie, aktywa wyłączone z amortyzacji oraz zmniejszenie amortyzacji,
- rozliczanie strat (art. 41 i 42 projektu),
- zasady traktowania aktywów i pasywów, umów długoterminowych, przychodów i kosztów oraz rezerw dla celów podatkowych w momencie wejścia do systemu określonego dyrektywą w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych oraz wyjścia z tego systemu (art. 43–52 projektu),
- zasady opodatkowania niektórych rodzajów przychodów, takich jak dochody zagraniczne otrzymane w ramach wypłaty podzielonych zysków od podmiotu z państwa trzeciego lub ze zbycia udziałów (akcji) posiadanych w podmiocie w państwie trzecim, dochody stałego zakładu w państwie trzecim, odsetki i opłaty licencyjne oraz inne dochody opodatkowane u źródła (art. 53–55 projektu),

- transakcje między przedsiębiorstwami powiązаныmi (art. 56 i 57 projektu),
- przepisy przeciw unikaniu opodatkowania, w tym zasady ogólne, odnoszące się do przedsiębiorstw zagranicznych, rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych oraz rozbieżności w zakresie rezydencji podatkowej (art. 58–61a projektu),
- zasady przypisywania dochodów podmiotów przejrzystych podatkowo podatnikom posiadającym w nich udziały (art. 62 i 63 projektu),
- procedurę administracyjną dotyczącą rozpoczęcia stosowania przepisów dyrektywy i rezygnacji z jej stosowania przez osobę prawną (art. 64 i 65 projektu).

Projekt dyrektywy zawiera również definicję jednostki dominującej i zależnej (art. 3 projektu), wyjaśnienie wyrażeń użytych w akcie ustawodawczym (art. 4 projektu) oraz definicję stałego zakładu (art. 5 projektu), a także motywy przyjęcia projektowanych rozwiązań (część wstępna projektu).

Projektowana dyrektywa ma wejść w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym UE (art. 71 projektu). W art. 70 ust. 1 projektu dyrektywy zobowiązano państwa członkowskie do przyjęcia i publikacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania dyrektywy najpóźniej do dnia 31 grudnia 2018 r. Państwa członkowskie będą zobowiązane stosować przepisy dyrektywy od dnia 1 stycznia 2019 r. (art. 70 ust. 1 akapit drugi projektu).

■ Geneza dokumentu UE

Prace nad harmonizacją podatku dochodowego od przedsiębiorstw trwają w Komisji Europejskiej od wielu lat. Pierwszy wniosek w tej sprawie został przedstawiony przez Komisję w 2011 r.² Nie znalazł on poparcia we wszystkich państwach członkowskich. Również Polska nie poparła zaproponowanego przez Komisję mechanizmu konsolidacji podstawy opodatkowania członków grupy podatkowej. W projekcie stanowiska Rzeczypospolitej do tego wniosku zauważono: *że towarzyszący wnioskowi dotyczącemu dyrektywy dokument przedstawiający szacunkowe skutki jej wprowadzenia (Impact assessment) nie wykazuje, aby przyjęcie systemu przewidzianego dyrektywą w znaczący sposób przyczyniło się do zwiększenia najważniejszych wskaźników makroekonomicznych (poziom inwestycji, zatrudnienie, poziom PKB, ogólny dobrobyt) całej Unii. Ponadto opcjonalność proponowanego systemu zakłada, iż nastąpi ogólny (w skali UE) ubytek dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). Pod tym względem brak jest zatem jasnych przesłanek przemawiających za przyjęciem proponowanego rozwiązania. Jednocześnie mechanizm zaproponowany w projekcie w istotny sposób zmienia obecny system dystrybucji wpływów z podatku CIT wewnątrz Unii.*

² Zob. wniosek Komisji dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [KOM(2011) 121 wersja ostateczna].

Jego przyjęcie oznaczałoby powstanie – z punktu widzenia osiągniętych wpływów z CIT – grupy państw „przegranych” i „wygranych”. W przypadku tych pierwszych – a do takich, zgodnie z szacunkami przedstawionymi w Impact Assessment należy Polska – w celu zrekompensowania poniesionego ubytku w dochodach z w/w tytułu, mogłaby pojawić się konieczność zwiększenia stawek podatkowych.

Zastrzeżenia do wniosku Komisji Europejskiej z 2011 r. wniósł również Sejm RP, który uznał projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [KOM(2011) 121 wersja ostateczna] za niezgodny z zasadą pomocniczości: *ze względu na brak kompetencji Unii Europejskiej do przyjmowania aktów prawnych dotyczących podatków bezpośrednich*³.

Do idei harmonizacji podatku dochodowego od przedsiębiorstw – ujednoczenia zasad ustalania podstawy opodatkowania i jej konsolidacji w obrębie grupy podatkowej utworzonej dla celów tego podatku powrócono w planach pracy Komisji na lata 2015–2016 [zob. COM(2014) 910 final oraz COM(2015) 610 final]. Problematyka ta została również podjęta w komunikatach Komisji Europejskiej z 25 czerwca 2015 r.⁴ oraz z 5 lipca 2016 r.⁵

W obecnym kształcie wniosek Komisji Europejskiej został poprzedzony komunikatem Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady z 25 października 2016 r. – Budowanie sprawiedliwego, konkurencyjnego i stabilnego systemu opodatkowania osób prawnych w UE [COM(2016) 682 final], w którym po omówieniu dotychczasowych inicjatyw Komisji mających na celu przeciwdziałanie unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania oraz budowę sprawiedliwego, konkurencyjnego i stabilnego otoczenia podatkowego przedsiębiorstw, podkreślono konieczność przyjęcia nowych rozwiązań, w tym:

- dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 683 final],
- dyrektywy Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final],
- dyrektywy Rady w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej [COM(2016) 686 final],
- dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich [COM(2016) 687 final].

³ Zob. uchwałę Sejmu RP z 13 maja 2011 r. oraz dołączoną do niej uzasadnioną opinię, zawierającą powody, dla których Sejm uznaje ten projekt za naruszający zasadę pomocniczości.

⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania [COM(2015) 302 final].

⁵ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie dalszych środków na rzecz zwiększenia przejrzystości oraz przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania i unikaniu opodatkowania [COM(2016) 451 final].

Obecna propozycja harmonizacji podatku dochodowego od przedsiębiorstw została podzielona na dwie części: po pierwsze – ujednoczenie zasad ustalania podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final], po drugie – konsolidację podstaw opodatkowania członków grupy podatkowej i ujednoczenie zasad wymiaru i poboru tego podatku, co zawarte jest we wniosku [COM(2016) 683 final].

■ Informacja o stanie prawa obowiązującego w Polsce w materii objętej treścią dokumentu UE

W obecnym stanie prawnym wszystkie podmioty, do których będzie miała zastosowanie dyrektywa w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, a więc spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe, opodatkowane są podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014, poz. 851, ze zm.). Ustawa ta reguluje wszystkie elementy konstrukcyjne podatku: przychody, koszty, odliczenia, w tym amortyzację, rozliczanie strat, które wpływają na wysokość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, a także zasady eliminowania podwójnego opodatkowania, przepisy przeciw unikaniu opodatkowania oraz transakcje między podmiotami powiązаныmi.

Przyjęcie projektowanej dyrektywy oznaczać będzie konieczność wprowadzenia zmian w polskim ustawodawstwie podatkowym bądź przez zmianę ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, bądź przez przyjęcie odrębnej ustawy o opodatkowaniu dochodu przedsiębiorstw objętych zakresem opinionowanego projektu i wyłączenie ich z obecnej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Bez względu na przyjętą formułę implementacji do krajowego porządku prawnego postanowień dyrektywy w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych powstaną *de facto* dwa systemy opodatkowania dochodów przedsiębiorstw prowadzonych w formie spółki akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielni lub przedsiębiorstwa państwowego. Jeden, odnoszący się do podmiotów niespełniających warunków określonych w art. 2 projektu, i drugi, odnoszący się do podmiotów, które będą obowiązane stosować przepisy dyrektywy lub które wybiorą stosowanie tych przepisów.

Ocena dokumentu UE

■ Ocena skutków regulacji

Projekty obu dyrektyw – w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final]; dalej: dyrektywa ujednocniająca, i w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 683 final]; dalej: dyrektywa konsolidująca – należy rozpatrywać łącznie. Są one bowiem dwoma częściami tej samej inicjatywy Komisji Europej-

skiej, mającej za cel harmonizację podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Ze względów taktycznych jej wdrożenie zostało podzielone na dwa etapy, z których pierwszy ma być wdrożony od 1 stycznia 2019 r., zaś drugi od 1 stycznia 2021 r.

Szczegółowe uwagi dotyczące skutków przyjęcia projektowanych regulacji zostały przedstawione w pkt „Ocena skutków regulacji” opinii do wniosku COM(2016) 683 final zamieszczonej w tym numerze na s. 96–101.

W uzupełnieniu tych uwag warto dodać, że zaproponowane we wniosku Komisji Europejskiej ujednoczenie zasad ustalania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw oparte jest na modelu opodatkowania dochodów osób prawnych, również i fizycznych, który w okresie ostatnich kilkudziesięciu lat niewiele się zmienił, a jego fundamenty zostały ukształtowane w czasie, kiedy procesy globalizacyjne w gospodarce praktycznie nie istniały lub były bardzo słabe. Projektowane rozwiązania nie zmieniają tego modelu, a jedynie ujednocniają pewne jego elementy, a w drugim etapie konsolidują podstawę opodatkowania wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w skład grupy podatkowej i tym samym ograniczają zakres władztwa podatkowego poszczególnych państw członkowskich zarówno w odniesieniu do kształtowania systemu podatkowego, jak i poboru podatku. Implementują równocześnie przyjęte już lub dyskutowane jako odrębne inicjatywy rozwiązania związane z walką z unikaniem opodatkowania lub uchylaniem się od niego⁶.

Zachowanie dotychczasowego modelu opodatkowania osób prawnych należy uznać za substytut walki z unikaniem opodatkowania, co jest podstawowym argumentem Komisji Europejskiej za przyjęciem projektowanych rozwiązań. Prace Komisji i państw członkowskich powinny zmierzać do rozwiązania przebudowy systemu opodatkowania dochodów, opracowania nowego modelu w tym zakresie, który wolny byłby od wad obecnych uregulowań i nie wymuszał na Komisji i państwach członkowskich skupiania się na wprowadzaniu coraz to nowych zabezpieczeń przed agresywnym planowaniem podatkowym⁷. Pamiętać należy, że problematyka walki z unikaniem opodatkowania jest obecna w pracach Komisji od wielu lat, a podejmowane inicjatywy oraz wprowadzane rozwiązania nie prowadzą dotychczas do ograniczenia tego zjawiska⁸.

⁶ Zob. np. 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).

⁷ Zob. na ten temat J. Mintz, *Podatek dochodowy od osób prawnych [w:] Efektywność polityki podatkowej*, red. M.P. Devereux, Warszawa 2007, s. 186–250, oraz J. Kulicki, *Reforma opodatkowania dochodów [w:] Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 327–358.

⁸ Zob. m.in. komunikaty Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Opodatkowanie niezrealizowanych zysków

Równie ważne jest, aby państwa członkowskie nie tylko wprowadzały do krajowego porządku prawnego uchwalane przez Radę regulacje unijne, ale również je wykonywały. Jak zauważa Parlament Europejski w rezolucji z 25 listopada 2015 r.⁹, współpraca państw członkowskich w tym zakresie niejednokrotnie pozostawia wiele do życzenia. Sztandarowym przykładem w tym zakresie jest tzw. afera LuxLeaks, opisana szczegółowo w tej rezolucji, w której wprost wskazano, że na szczeblu wspólnotowym istnieje duży problem w faktycznej, a nie werbalnej współpracy państw członkowskich w przeciwdziałaniu unikania opodatkowania (pkt H). Konieczna jest więc zmiana tego stanu rzeczy, przede wszystkim obejmująca wykonywanie przyjętych rozwiązań prawnych przez Radę i Parlament Europejski.

Komisja Europejska powinna więc raczej egzekwować wykonywanie przez państwa członkowskie już przyjętych regulacji, a nie skupiać się na tworzeniu nowych przepisów, które w istocie ograniczają konstytucyjne regulacje państw członkowskich w zakresie władztwa podatkowego.

■ Ocena zgodności działań UE, o których mowa w dokumencie UE, z zasadą pomocniczości

Zgodnie z art. 5 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej (TUE) w dziedzinach, które nie należą do wyłącznych kompetencji UE, a do takich należą podatki oraz współpraca administracyjna w zakresie opodatkowania, Unia podejmuje działania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym, i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii. Jednym z takich działań jest harmonizacja ustawodawstw podatkowych, o której mowa w art. 113 Traktatu o funk-

kapitałowych w przypadku zmiany siedziby lub miejsca zamieszkania dla celów podatkowych oraz potrzeba koordynacji polityki podatkowej państw członkowskich [KOM(2006) 825 wersja ostateczna]; Koordynowanie systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku [KOM(2006) 823 wersja ostateczna]; W sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi [KOM(2006) 254 wersja ostateczna]; Stosowanie w UE i wobec krajów trzecich środków zwalczania nadużyć w obszarze podatków bezpośrednich [KOM(2007) 785 wersja ostateczna], a także rezolucję Parlamentu Europejskiego z 2 września 2008 r. w sprawie skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi [2008/2033(INI), Dz.Urz. UE C 295 z 4 grudnia 2009 r., s. E13].

⁹ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach [2015/2066(INI)], <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0408+0+DOC+XML+V0//PL>.

cjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) (podatki pośrednie) i art. 115 TFUE (pozostałe podatki oraz współpraca administracyjna w zakresie opodatkowania).

Projektowane rozwiązania należą do unormowań odnoszących się do podatków dochodowych (bezpośrednich).

Uwagi dotyczące zgodności projektowanych rozwiązań z traktatową zasadą pomocniczości zostały przedstawione w pkt „Ustosunkowanie się do projektu stanowiska RP” przywołanej wyżej opinii BAS w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 683 final] (s. 106). Projekt jest niezgodny z zasadą pomocniczości. Oba wnioski Komisji – dotyczący dyrektywy ujednolicającej zasady ustalania podstawy opodatkowania [COM(2016) 685 final] i dyrektywy konsolidującej podstawę opodatkowania [COM(2016) 683 final] – stanowią całość. Ich ocena pod kątem zgodności z zasadą pomocniczości nie może być więc dokonana odrębnie. Rozdzielenie całej regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów przedsiębiorstw na dwa odrębne wnioski ustawodawcze nastąpiło wyłącznie ze względów taktycznych, co nie powoduje automatycznie, że mogą być oceniane rozdzielnie pod kątem zgodności z art. 5 ust. 3 TUE.

■ Ustosunkowanie się do projektu stanowiska RP

Do chwili sporządzenia niniejszej opinii Rada Ministrów nie przekazała projektu stanowiska RP w sprawie dokumentu COM(2016) 685.

■ Wniosek dotyczący działań przedstawiciela RP w odniesieniu do dokumentu UE

Przedłożony projekt nie zasługuje na poparcie przez przedstawiciela Polski na forum Rady UE.

Opinia prawna

Podstawa prawna dokumentu UE

Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych ma być wydana na podstawie art. 115 TFUE. W zakresie wyboru art. 115 TFUE jako podstawy prawnej proponowanej regulacji zob. uwagi zawarte w pkt „Ocena zgodności działań UE, o których mowa w dokumencie UE, z zasadą pomocniczości” przywołanej wyżej opinii BAS (s. 101–106).

Proponowana dyrektywa jest projektem aktu stanowionego w specjalnej procedurze ustawodawczej, w dziedzinie rynku wewnętrznego. W tej dziedzinie Unia dzieli kompetencje z państwami członkowskimi (art. 4 ust. 2 lit. a TFUE).

Zgodnie z art. 2 protokołu (nr 2) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności, załączonego do TUE oraz TFUE, Komisja Europejska

ma obowiązek prowadzić szerokie konsultacje. Konsultacje te, w stosownym przypadku, powinny uwzględniać wymiar regionalny i lokalny przewidywanych działań. W uzasadnieniu do projektu (pkt 3) Komisja poinformowała o przeprowadzonych konsultacjach i ich wynikach.

Projekt podlega ocenie z punktu widzenia zgodności z zasadą pomocniczości w trybie określonym w art. 6 protokołu (nr 2). Komisja uzasadniła zgodność projektu z zasadą pomocniczości w pkt 2 uzasadnienia do projektu dyrektywy oraz w motywie 21 preambuły do proponowanego aktu. Komisja stwierdza zgodność projektu z zasadą pomocniczości. W ocenie Biura Analiz Sejmowych projekt nie jest zgodny z zasadą pomocniczości. Uwagi dotyczące zgodności projektu dyrektywy z zasadą pomocniczości zostały zawarte w pkt „Ocena zgodności działań UE, o których mowa w dokumencie UE, z zasadą pomocniczości” niniejszej opinii oraz w punkcie o takim samym tytule w przywołanej wyżej opinii BAS w sprawie dokumentu [COM(2016) 683 final].

Skutki prawne

Proponowana dyrektywa ma wejść w życie dwudziestego dnia po opublikowaniu w Dzienniku Urzędowym UE. Dyrektywa jest skierowana do państw członkowskich i wiąże je w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając organom krajowym swobodę wyboru formy i środków (art. 288 akapit trzeci TFUE oraz art. 72 projektu dyrektywy).

Kwestie proceduralne

■ Procedura przyjmowania dokumentu UE

Komisja przyjęła wniosek w sprawie dyrektywy 25 października 2016 r. i tego samego dnia przekazała go Radzie i Parlamentowi Europejskiemu. Wszystkie wersje językowe projektu zostały przekazane parlamentom narodowym 8 listopada 2016 r. W tym dniu rozpoczął się bieg ośmiotygodniowego terminu na przesłanie przewodniczącym Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji uzasadnionej opinii zawierającej powody, dla których parlament narodowy uznaje, że projekt nie jest zgodny z zasadą pomocniczości. Termin ten upływa 3 stycznia 2017 r.

Wniosek w sprawie dyrektywy został poddany kontroli parlamentarnej w: Austrii (Rada Narodowa), Czechach (Senat), Danii (Folketing), Finlandii (Eduskunta), Niemczech (Bundestag, Bundesrat), Grecji (Izba Deputowanych), Irlandii (Oireachtas), Litwie (Seimas), Luksemburgu (Izba Deputowanych), Słowacji (Rada Narodowa), Szwecji (Riksdag) oraz Niderlandach (Izba Reprezentantów).

Do dnia sporządzenia niniejszej opinii żadna z izb parlamentów narodowych nie przyjęła uzasadnionej opinii o niezgodności projektu z zasadą pomocniczości. Przyjęcie uzasadnionych opinii przez parlamenty Niderlandów

oraz Szwecji jest jednak prawdopodobne. Izba Reprezentantów Parlamentu Niderlandów rozstrzygnie to w zaplanowanym na 20 grudnia głosowaniu nad projektem uzasadnionej opinii o niezgodności z zasadą pomocniczości projektów zawartych w dokumentach COM(2016) 683 I COM(2016) 685. Głosowanie nad przyjęciem uzasadnionej opinii w parlamencie szwedzkim w sprawie projektów aktów prawnych zawartych w COM(2016) 683, COM(2016) 685, COM(2016) 686 oraz COM(2016) 687 odbędzie się 13 grudnia 2016 r.

■ Działania Komisji ds. Unii Europejskiej

Zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z 8 października 2010 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej (Dz.U. nr 213, poz. 1395; dalej: ustawa kooperacyjna) Rada Ministrów przekazuje Sejmowi projekt stanowiska RP w sprawie projektu aktu prawnego w terminie 14 dni od otrzymania tego projektu. Polska wersja językowa projektu została przekazana do Sejmu 7 listopada 2016 r. Do chwili sporządzenia niniejszej opinii Rada Ministrów nie przekazała Sejmowi projektu stanowiska RP w sprawie projektu dyrektywy, naruszając tym samym art. 7 ust. 1 ustawy kooperacyjnej. Termin przekazania projektu stanowiska upłynął 21 listopada 2016 r.

Stosownie do art. 7 ust. 4 ustawy kooperacyjnej Komisja do Spraw Unii Europejskiej może wyrazić opinię o projekcie aktu prawnego UE w terminie 49 dni od dnia przekazania Sejmowi tego projektu. W odniesieniu do omawianego projektu dyrektywy termin ten upływa 26 grudnia 2016 r.

Wnioski

Przyjęcie projektowanej dyrektywy wywrze istotny wpływ na zakres władztwa podatkowego określonego w Konstytucji RP. Będzie miało wpływ zarówno na kształt materialnego prawa podatkowego, jak i organizację administracji skarbowej i obowiązujące procedury. Trudny do określenia jest skutek przyjęcia projektowanych rozwiązań dla dochodów budżetowych z podatku dochodowego od przedsiębiorstw nie tylko w skali całej UE, ale również poszczególnych państw członkowskich. Polska, jak wynika z dotychczasowych ocen proponowanych rozwiązań, może znaleźć się w grupie państw, które na przyjęciu tych regulacji stracą, a należy pamiętać, że dochody z podatku dochodowego od osób prawnych zasilają zarówno budżet państwa, jak i budżety samorządowe.

Projekt dyrektywy Rady jest niezgodny z traktatową zasadą pomocniczości.

Rada Ministrów nie przekazała Sejmowi projektu stanowiska RP w sprawie projektu dyrektywy, naruszając tym samym art. 7 ust. 1 ustawy kooperacyjnej. Termin przekazania projektu stanowiska upłynął 21 listopada 2016 r.