

Jacek Kulicki\*, Dorota Olejniczak\*\*

## **Opinia w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 683 final)<sup>1</sup>**

Legal opinion on the Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (COM (2016) 683 final): The subject of the opinion is the proposal for a directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base examined altogether with the proposal for a directive on a Common Corporate Tax Base (COM(2016) 685 final), as the second part of the same legal initiative of the European Commission. According to the authors, 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 regarding budget of the European Union and particular budgets of Member States are 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 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.

---

<sup>1</sup> Opinia sporządzona 12 grudnia 2016 r. na zlecenie przewodniczącej Komisji do Spraw Unii Europejskiej; BAS-WASGiPU/WAPEiM-2517/16.

## Opinia merytoryczna

### Przedmiot dokumentu UE

#### ■ Treść dokumentu UE

Przedmiotem opinii jest wniosek Komisji dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 683 final].

Celem wniosku Komisji jest wprowadzenie do porządku prawnego UE instytucji konsolidacji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, a więc przepisów umożliwiających wspólne rozliczenie się z podatku dochodowego przez grupę podatkową utworzoną dla celów podatkowych przez jednostkę dominującą i jednostki zależne, bez względu na miejsce (państwo) siedziby tych podmiotów.

Projektowana dyrektywa swym zakresem podmiotowym obejmuje, podobnie jak projekt dyrektywy w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych [COM(2016) 685 final]:

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 obowiązywać 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 państwie 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 ustalania miejsca rezydencji przedsiębiorstwa i reguły terytorialności (art. 4 projektu),
- ogólne zasady dotyczące tworzenia grupy podatkowej, skutków konsolidacji, momentu zaliczenia do grupy oraz nieuwzględniania dla celów obliczenia skonsolidowanej podstawy opodatkowania transakcji wewnątrz grupy (art. 5–10 projektu),
- zasady traktowania aktywów i pasywów, strat, umów długoterminowych, przychodów i kosztów oraz rezerw dla celów podatkowych w momencie wejścia do grupy podatkowej i wystąpienia z niej (art. 11–21 projektu),
- podatkowych skutków reorganizacji przedsiębiorstw wewnątrz grupy (art. 22 i 23 projektu),
- zasady traktowania dla celów podatkowych transakcji między grupą podatkową a innymi podmiotami (art. 24–26 projektu),
- zasady ustalania przejrzystości podatkowej w przypadku jednostek z państw trzecich (art. 27 projektu),
- zasady podziału wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych między członków grupy podatkowej, w tym wzór tego podziału oraz definicje poszczególnych elementów wpływających na ustalenie udziału poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy podatkowej (art. 28–45 projektu),
- uprawnienia administracyjne organów skarbowych państw członkowskich oraz procedury w stosunkach podatnik–organ podatkowy oraz między organami podatkowymi poszczególnych państw członkowskich (art. 46–68 projektu).

Projekt dyrektywy zawiera również wyjaśnienie wyrażen użytych w akcie ustawodawczym (art. 3 projektu) oraz powiązanie z dyrektywą dotyczącą wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych (art. 69–74 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. 81 projektu). W art. 80 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 2020 r. Państwa członkowskie będą zobowiązane stosować przepisy dyrektywy od 1 stycznia 2021 r. (art. 80 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.<sup>2</sup> 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 na temat 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. Jego przyjęcie oznaczałoby powstanie – z punktu widzenia osiągniętych wpływów z CIT – grupy państw „przeigranych” 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 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 nie-

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

zgodny z zasadą pomocniczości: *ze względu na brak kompetencji Unii Europejskiej do przyjmowania aktów prawnych dotyczących podatków bezpośrednich*<sup>3</sup>.

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 prac Komisji Europejskiej na lata 2015–2016 [zob. COM(2014) 910 final oraz COM(2015) 610 final]. Problematyka ta została również podjęta w komunikatach Komisji z 25 czerwca 2015 r.<sup>4</sup> oraz z 5 lipca 2016 r.<sup>5</sup>.

W obecnym kształcie wniosek Komisji 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].

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

<sup>3</sup> 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.

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

<sup>5</sup> 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].

### ■ 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 skonsolidowanej 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 opiniowanego 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 skonsolidowanej 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.

Przyjęcie projektowanych rozwiązań wpłynie również na kształt procedur podatkowych obowiązujących w Polsce, przede wszystkim w zakresie rozstrzygnięcia odwołań od decyzji podatkowych.

### 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 dwiema częściami tej samej inicjatywy Komisji Europejskiej, 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 dnia 1 stycznia 2019 r., zaś drugi od 1 stycznia 2021 r.

W uzasadnieniach swoich wniosków Komisja Europejska wskazuje, że obecnie w UE obowiązuje 28 systemów opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, co:

- prowadzi do wysokich kosztów przestrzegania przepisów podatkowych przez podatników uczciwych,
- możliwości wykorzystywania różnic w systemach podatkowych państw członkowskich do uchylania się lub unikania opodatkowania przez stosowanie mechanizmu agresywnego planowania podatkowego,
- protekcjonizmu podatkowego, wyrażającego się w ochronie przez państwa członkowskie podstaw opodatkowania oraz przyciągania przez system zachęt podatkowych podatników z innych państw UE.

Przyjęcie projektowanych dyrektyw ma wyeliminować te negatywne cechy obecnego modelu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, a po wtóre stymulować wzrost gospodarczy i inwestycje przez: a) uproszczenie złożonego systemu opodatkowania osób prawnych w UE w celu zmniejszenia kosztów przestrzegania przepisów i obciążeń administracyjnych, b) wyeliminowanie ryzyka podwójnego opodatkowania i innych istniejących dyskryminacji i ograniczeń, c) zmniejszenie zakłóceń inwestycji i decyzji finansowych wywołanych kwestiami podatkowymi, d) stworzenie zachęt do inwestowania w UE, m.in. w zakresie wspierania działalności badawczo-rozwojowej oraz innowacji.

Z wyliczeń Komisji wynika, że spodziewany wzrost inwestycji wynosi 3,4%, zatrudnienia 0,6%. Wzrost gospodarczy szacowany jest dla całej UE na poziomie 1,2%. Przewiduje się również redukcję czasu poświęconego na przestrzeganie przepisów o 10% oraz kosztów z tym związanych o 2,5%. Brak jest natomiast wyliczeń skutków wprowadzanych regulacji dla poszczególnych państw członkowskich. Komisja zauważa, że: *[k]oszty związane z wnioskiem w odniesieniu do krajowych dochodów podatkowych zależą od sposobu, w jaki państwa członkowskie dostosują swoje stawki podatkowe do nowej podstawy opodatkowania, od wysokości ulgi z tytułu wzrostu i inwestycji oraz od zachęt do działalności badawczo-rozwojowej. Koszty przestrzegania przepisów i koszty administracyjne związane z preferowanym wariantem dotyczą głównie przejścia z aktualnie obowiązujących systemów opodatkowania osób prawnych na CCCTB. Koszty te są jednak ponoszone tylko jednokrotnie. Brak jest danych ilościowych dotyczących kosztów ponoszonych przez organy podatkowe na zadania administracyjne związane z konkretnym podatkiem lub wprowadzanie nowego podatku. Wynika to z faktu, że większość administracji podatkowych (i odpowiednich systemów informatycznych) jest zorganizowanych według funkcji podatku, a nie według rodzaju podatku.*

Jednocześnie Komisja Europejska stwierdza, że wprowadzenie reguł ujednoczenia i konsolidacji podstawy opodatkowania zaproponowanych w obu dyrektywach: po pierwsze – *zmienia zasady obliczania podstawy opodatkowa-*

*nia w porównaniu z systemami krajowymi, tak że będzie ona niższa w porównaniu z poziomem obowiązującym w większości państw członkowskich, po drugie – podstawa opodatkowania grup wielonarodowych będzie przypisywana państwom członkowskim zgodnie z wzorem, który mierzy działalność gospodarczą za pomocą wskaźników pracy, zasobów kapitałowych i sprzedaży, przy czym: [t]rudno jednak przewidzieć dokładnie ostateczne zmiany, gdyż skutki dla przychodów zależą również od sposobu, w jaki państwa członkowskie dokonają korekty stawek podatkowych w odpowiedzi na nowe podstawy opodatkowania i w reakcji na zachowania przedsiębiorstw.*

Nie negując wyliczeń Komisji w zakresie oczekiwanego wzrostu gospodarczego koniecznie, należy podkreślić – co Komisja sama zauważa – wielki znak niepewności co do skutków budżetowych projektowanych regulacji.

Projektowane zmiany wpisują się w coraz bardziej wyraźną linię polityki Komisji Europejskiej ograniczania kompetencji państw członkowskich w zakresie ich władztwa podatkowego. Polityka podatkowa, stanowienie i znoszenie podatków, kształtowanie ich elementów konstrukcyjnych należy zasadniczo do prerogatyw państw członkowskich. Ujednolicenie (harmonizacja) przepisów podatkowych możliwa jest wyłącznie w zakresie wyznaczonym w art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) (dotyczącym podatków pośrednich) oraz art. 115 TFUE (dotyczącym podatków bezpośrednich i współpracy administracyjnej).

Przepisy projektowanych dyrektyw – ujednociającej i konsolidującej – prowadzą nie tyle do harmonizacji ustalania podstawy opodatkowania, co do wprowadzenia w miejsce narodowych systemów opodatkowania przedsiębiorstw systemu unijnego (wspólnotowego), który będzie opierał się:

- na jednolitych dla wszystkich państw członkowskich zasadach ustalania podstawy opodatkowania, co oznacza, że wszystkie elementy wpływające na jej wysokość – a więc przychód, koszty jego uzyskania, ulgi, zwolnienia, odliczenia w zakresie wskazanym w dyrektywie ujednociającej – będą określone jednakowo w każdym z państw należących do UE,
- na wymiarze podatku dokonywanym w ramach grupy podatkowej przez organy skarbowe państwa członkowskiego, na terenie którego znajduje się siedziba głównego podatnika.

W gestii państw członkowskich pozostawiono kształtowanie stawek podatku dochodowego, tak jak w istocie ma to miejsce w przypadku podatku VAT. Podkreślić należy jednak, że o ile w podatkach pośrednich stawka podatkowa jest elementem konstrukcyjnym podatku przesądzającym w dużej mierze o wysokości obciążenia podatkowego podatnika, o tyle w podatkach dochodowych podstawowe znaczenie ma konstrukcja podstawy opodatkowania. Wpływ na nią mają przychody, koszty ich uzyskania, zwolnienia, ulgi, odliczenia, wyłączenia. Wpływ państw członkowskich na te elementy będzie bardzo ograni-

czony. Generalną zasadą obu projektów jest bowiem wyłączenie przedsiębiorstwa, do którego zastosowanie będą miały przepisy obu dyrektyw, z krajowego systemu podatku dochodowego od przedsiębiorstw w zakresie uregulowanym dyrektywą ujednicającą (art. 1 ust. 2) i konsolidującą (art. 1 ust. 2).

Oczywiście, dyrektywa jako akt ustawodawczy UE wiąże każde państwo członkowskie jedynie w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając organom krajowym swobodę wyboru form i środków (art. 288 akapit trzeci TFUE), jednak jej implementacja do krajowego porządku prawnego nie może naruszać jej postanowień. W przypadku harmonizacji zasad ustalania podstawy opodatkowania oraz jej konsolidacji w ramach grupy podatkowej oznacza to – w świetle dyspozycji art. 1 ust. 2 obu projektów – konieczność wyodrębnienia w systemach podatkowych państw członkowskich regulacji odnoszących się wyłącznie do przedsiębiorstw objętych podmiotowym zakresem dyrektywy ujednicającej i dyrektywy konsolidującej. Takie wyodrębnienie może powodować naruszenie Konstytucji RP lub konieczność dostosowania zasad opodatkowania przedsiębiorstw nieobjętych zakresem podmiotowym obu dyrektyw do rozwiązań w nich przewidzianych. Tym samym oba wnioski Komisji należy uznać za wpływające nie tylko na system opodatkowania dochodów przedsiębiorstw objętych postanowieniami dyrektywy ujednicającej i dyrektywy konsolidującej, ale także pozostających poza ich zakresem podmiotowym. Dotyczy to nie tylko elementów wpływających na podstawę opodatkowania, ale regulujących również kwestie o charakterze proceduralnym, np. uprawnienia organów skarbowych do korekty wymiaru podatku (art. 56 dyrektywy konsolidującej).

Istotnym elementem proponowanego systemu jest podział wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania między członków grupy, a więc *de facto* między poszczególne jurysdykcje podatkowe, którym członkowie grupy podlegają. Ma to być dokonane według wzoru określonego w art. 28 ust. 1 dyrektywy konsolidującej. Udział poszczególnych członków grupy w skonsolidowanej podstawie opodatkowania będzie ustalany według wskaźnika obrotu, wskaźnika zatrudnienia oraz wskaźnika aktywów. W tym zakresie Komisja nie wniosła żadnych istotnych korekt w stosunku do projektu z 2011 r. Już w projekcie stanowiska RP do wniosku KOM(2011) 121 wersja ostateczna Rada Ministrów zauważyła, że przyjęcie zaproponowanego wówczas mechanizmu podziału skonsolidowanej na szczeblu grupy podstawy opodatkowania między członków tej grupy, a tym samym redystrybucji wpływów z podatku CIT, oznaczałoby, że Polska znalazłaby się w grupie państw, które straciłyby na tym rozwiązaniu. Ta uwaga odnosi się w pełni do obecnych wniosków Komisji, tym bardziej że sama Komisja stwierdza, iż trudno przewidzieć dokładnie ostateczne zmiany, gdyż skutki dla przychodów zależą również od sposobu, w jaki państwa członkowskie dokonają korekty stawek podatkowych w odpowiedzi na nowe podstawy opodatkowania i w reakcji na zachowania przedsiębiorstw.

Należy podkreślić również, że następstwem przyjęcia dyrektywy konsolidującej będzie w praktyce pozbawienie państwa członkowskiego, na terytorium którego ma siedzibę członek grupy będący jednostką zależną, władztwa poboru podatku. Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami z art. 46–68 projektu dyrektywy konsolidującej, organem właściwym w zakresie wymiaru i korekty podatku będzie główny organ podatkowy, a więc właściwy, z pewnymi wyjątkami, dla jednostki dominującej (też art. 3 pkt 11 projektu dyrektywy konsolidującej). On będzie również właściwy do przeprowadzenia kontroli, jej wszczęcia i koordynacji (art. 64 ust. 1 zdanie pierwsze dyrektywy konsolidującej). Co prawda, wszczęcie kontroli będzie mogło nastąpić również na wniosek organu podatkowego właściwego dla siedziby podmiotu zależnego, a sama procedura kontrolna będzie prowadzona zgodnie z przepisami krajowymi państwa członkowskiego, w którym jest przeprowadzana, jednak to główny organ podatkowy decyduje o wszczęciu kontroli oraz będzie dokonywać zestawień i analiz, a co za tym idzie również ewentualnej korekty wymiaru podatku (art. 64 dyrektywy konsolidującej). Wszelkie spory między organami podatkowymi państw członkowskich, w tym dotyczące wymiaru podatku, będą rozstrzygane na drodze sądowej, a organem właściwym w tych sprawach będzie sąd państwa członkowskiego głównego organu podatkowego (art. 65 dyrektywy konsolidującej). Przyjęcie tych regulacji wymusi dokonanie zmian w strukturze administracji skarbowej, m.in. konieczność wyodrębnienia wyspecjalizowanego organu obsługującego przedsiębiorstwa podlegające dyrektywie ujednocniającej i dyrektywie konsolidującej.

Warto również zauważyć, że zgodnie z art. 67 ust. 1 projektu dyrektywy konsolidującej, organ administracyjny rozpatrujący odwołanie od decyzji wymiarowych musi być niezależny od organów podatkowych państwa członkowskiego. Jeżeli takiego organu nie ma – bowiem inny jest system odwoławczy, tak jak np. w Polsce – podatnik będzie mógł wnieść odwołanie bezpośrednio do sądu. W Polsce konieczna więc będzie związana z tym wymogiem zmiana struktury organów skarbowych, rozpatrujących odwołania i wyodrębnienie organu odwoławczego niezależnego od organów skarbowych, bądź istotna zmiana procedury administracyjnej, dotyczącej rozpatrywania odwołań od decyzji organów skarbowych, w istocie likwidująca dwuinstancyjność postępowania podatkowego. Co więcej, zmiany te nie mogą odnosić się wyłącznie do przedsiębiorstw objętych zakresem podmiotowym dyrektywy konsolidującej, ale muszą dotyczyć wszystkich podatników. W przeciwnym wypadku mogą rodzić wątpliwości natury konstytucyjnej, np. w zakresie naruszenia zasady równości.

Reasumując, należy zauważyć, że przyjęcie projektowanych dyrektyw wywrze istotny wpływ na zakres władztwa podatkowego każdego państwa członkowskiego, ograniczając je w znacznym stopniu. W przypadku Polski będzie miało wpływ zarówno na kształt materialnego prawa podatkowego, jak organizację administracji skarbowej oraz stosowane procedury. Projektowane roz-

wiązania dotyczą więc nie tylko podatników objętych bezpośrednio zakresem stosowania obu dyrektyw, ale także pozostałych grup, nie tylko przedsiębiorców, ale również nieprowadzących działalności gospodarczej.

Odrębną kwestią pozostaje wpływ obu dyrektyw na wysokość dochodów budżetowych państw członkowskich z tytułu podatku dochodowego. Nie potrafi tego określić również Komisja. W tym zakresie pozostają aktualne wątpliwości wyrażone zarówno w opinii BAS<sup>6</sup>, jak i w projekcie stanowiska RP do wniosku KOM(2011) 121 wersja ostateczna. Polska na przyjęciu projektowanych rozwiązań może stracić, co wymagałoby dla zachowania obecnego poziomu wpływów podatkowych bądź podniesienia stawki podatkowej w podatku CIT, bądź zmian w innych podatkach (zwiększenia obciążeń podatkowych). Każdy z tych wariantów byłby niekorzystny z punktu widzenia podatników i konkurencyjności naszego systemu 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 państwo 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 TFUE (dotyczących podatków pośrednich) i art. 115 TFUE (dotyczących pozostałych podatków oraz współpracy administracyjnej w zakresie opodatkowania).

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

Zgodnie z art. 115 TFUE Rada: *stanowiąc jednomyślnie zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego*. Jak wynika z cytowanego przepisu, przesłankami harmonizacji (zbliżenia) ustawodawstw państw członkowskich na podstawie art. 115 TFUE jest ich bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a więc – zgodnie z art. 26 ust. 2 TFUE – obszaru bez granic wewnętrznych,

<sup>6</sup> P. Russel, B. Pawłowski, *Opinia merytoryczna i prawna w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych [KOM(2011) 121 wersja ostateczna]*, 26 kwietnia 2011 r.

w którym zapewniony ma być swobodny przepływ towarów, osób i usług, zgodnie z postanowieniami traktatowymi.

Jak wynika z uzasadnienia wniosku Komisji, negatywny wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego obecnego modelu opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, w którym mamy do czynienia z 28 odrębnymi narodowymi systemami podatkowymi, związany jest przede wszystkim z wykorzystywaniem przez podatników różnic występujących w systemach podatkowych państw członkowskich dla unikania lub uchylania się od opodatkowania. Receptą na taką sytuację ma być nie tylko ujednoczenie zasad ustalania podstaw opodatkowania, ale również ich konsolidacja na poziomie grupy podatkowej (jednostki dominującej i jednostek zależnych wraz z ich zakładami). Innymi słowy, harmonizacja ma objąć zarówno elementy kształtujące podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, jak i wymiar tego podatku dla całej grupy podatkowej.

W tym kontekście należy zauważyć, że zarówno jedno, jak i drugie działanie ingeruje w istotny sposób w zakres władztwa podatkowego państw członkowskich, które w przypadku Polski wyprowadzane jest z Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r., przede wszystkim jej art. 84. Stanowi on, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Władzy publicznej przysługuje więc prawo kształtowania systemu podatkowego, prowadzenia polityki podatkowej, która będzie realizować cele wyznaczone w ustawie zasadniczej. Władztwo to może być oczywiście ograniczone, ale tylko w zakresie wynikającym z przepisów prawa, m.in. z postanowień traktatowych (art. 89 i 90 Konstytucji).

Odpowiedź na pytanie o zgodność projektowanych rozwiązań z zasadą pomocniczości wymaga więc rozstrzygnięcia, czy ograniczenie zakresu władztwa podatkowego państw członkowskich przewidziane we wnioskach COM(2016) 683 (projekt dyrektywy konsolidującej) i COM(2016) 685 (projekt dyrektywy ujednocniającej) ma swoje umocowanie w TUE i TFUE.

Oczywiste jest, że w przypadku takiej organizacji, jaką jest UE, skupiającą obecnie 28 państw, której jednym z celów jest utworzenie rynku wewnętrznego, a więc obszaru bez granic, w którym będzie miał miejsce swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, rozwiązanie problemów wpływających na funkcjonowanie tego rynku i ograniczające te swobody powinno obejmować wszystkie państwa członkowskie. Każda inicjatywa ustawodawcza ujednocniająca w jakiegokolwiek części przepisy państw członkowskich powinna być jednak poprzedzona analizą przyczyn naruszających funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a więc prowadzących do zachwiania swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału. Zdaniem Komisji problem tkwi w zróżnicowanych systemach podatkowych państw członkowskich. Ich ujednoczenie wyeliminuje możliwości unikania lub uchylania się od opodatkowania; wyeliminuje bowiem możliwość agresywnego planowania podatkowego. Warto w tym

kontekście jednak zauważyć – na co zwraca uwagę Parlament Europejski<sup>7</sup> – że problemem nie są w istocie różnice w systemach podatkowych państw członkowskich, ale przede wszystkim brak ze strony niektórych państw chęci współpracy w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Nie chodzi przy tym o brak chęci w werbalnym wymiarze, ale o faktyczny protekcjonizm niektórych państw członkowskich. Oznacza to, że Komisja Europejska powinna przede wszystkim wychwycić takie przypadki, opisać je, przedstawić na forum Rady i Parlamentu Europejskiego, co umożliwiłoby przeprowadzenie dyskusji o możliwości zapobieżenia takim zjawiskom. Komisja wybrała jednak inną drogę – harmonizacji przepisów podatkowych zarówno normujących zakres obowiązku podatkowego, jak i regulujących wymiar podatku. To prowadzi zaś do znacznego ograniczenia zakresu władztwa podatkowego państw członkowskich, które uzasadniane jest potrzebą wprowadzenia skutecznych metod walki z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania.

Jak wynika z treści Traktatu o funkcjonowaniu UE, państwa członkowskie ustanawiając traktatowe przepisy dotyczące podatków wyraźnie wyróżniły podatki pośrednie, które podlegają harmonizacji na podstawie art. 113 TFUE, ponieważ uznały, że mają one pierwszoplanowe znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego i uniknięcia zakłóceń konkurencji. Podlegają one tym samym harmonizacji bez względu na to, czy różnice w systemach państw członkowskich wpływają bezpośrednio, czy jedynie pośrednio na ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego i niezbędną dla jego prawidłowego działania konkurencję.

Podatki dochodowe zostały pozostawione poza zakresem dyspozycji art. 113 TFUE, a ich ewentualna harmonizacja może mieć miejsce tylko na podstawie przepisów dotyczących zbliżenia ustawodawstw. Tym samym ujednoczenie systemów podatkowych w zakresie opodatkowania dochodów, czy też poszczególnych elementów tych systemów powinno następować tylko wówczas, gdy: po pierwsze, istnieje bezpośredni wpływ różnic w ustawodawstwach państw członkowskich na swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, co oznacza, że swobody te są w jakikolwiek sposób z tego powodu zachwiane, po drugie, inne działania nie dają oczekiwanego rezultatu.

Oczywiście każde zróżnicowanie na poziomie ustawodawstw krajowych prowadzić może do negatywnego wpływu na funkcjonowanie rynku we-

<sup>7</sup> Zob. rezolucje Parlamentu Europejskiego: z 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze i 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>, i z 16 grudnia 2015 r. z zaleceniami dla Komisji dotyczącymi wprowadzenia przejrzystości, koordynacji i konwergencji dla polityki opodatkowania osób prawnych w Unii [2015/2010(INL)], <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2015-0349+0+DOC+XML+V0//PL>.

wewnętrznego. W dyspozycji art. 115 TFUE nie chodzi jednak o każde różnicowanie, ale o takie, które ma bezpośredni wpływ na traktatową swobodę przemieszczania towarów, osób, usług i kapitału na obszarze rynku wewnętrznego. Artykuł 115 TFUE nie odnosi się również, jak ma to miejsce w art. 113 TFUE, do zakłóceń konkurencji. Ta kwestia, jeśli chodzi o zbliżenie ustawodawstw na podstawie przepisów rozdziału 3 tytułu VII TFUE, regulowana jest w art. 116, który określa zasady postępowania w sytuacji, gdy stwierdzone zostanie, że różnica między przepisami ustawowymi, wykonawczymi lub administracyjnymi państw członkowskich narusza warunki konkurencji w rynku wewnętrznym i powoduje w ten sposób zakłócenie, które powinno być wyeliminowane.

Jak wynika z dotychczasowych ustaleń, w procedurze zbliżenia ustawodawstw państw członkowskich na podstawie art. 115 TFUE (to on stanowi podstawę prawną, na którą powołuje się Komisja) w pierwszej kolejności chodzi o stwierdzenie, czy na funkcjonowanie rynku wewnętrznego i ograniczenie swobód traktatowych wpływ ma kształt przepisów (wpływ bezpośredni) czy też ich stosowanie przez państwo członkowskie (wpływ pośredni)<sup>8</sup>. Komisja powinna więc zawsze odpowiedzieć na pytanie, czy możliwe jest wyeliminowanie wadliwego sposobu stosowania przez państwo lub państwa członkowskie przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych czy też sam kształt tych przepisów prowadzi do naruszenia zasad rynku wewnętrznego. Komisja uznaje, że wadą obecnych unormowań jest zróżnicowanie systemów podatkowych państw członkowskich i tylko ich ujednoczenie wyeliminuje możliwość agresywnego planowania podatkowego przez podatników. Praw-

<sup>8</sup> Zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 5 października 2000 r. w sprawie *Republika Federalna Niemiec v. Parlament Europejski i Rada Unii Europejskiej* (C-376/98, pkt 83–84); wyrok TS z 10 grudnia 2002 r. w sprawie *The Queen v. Secretary of State for Health, ex parte British American Tobacco (Investments) Ltd i Imperial Tobacco Ltd.* (C-491/01, pkt 60 i n.); wyrok TS z 11 czerwca 1991 r. *Komisja Wspólnot Europejskich v. Rada Wspólnot Europejskich* (C-300/89, pkt 15), wyrok TS z 13 lipca 1995 r. *Królestwo Hiszpanii v. Rada Unii Europejskiej* (C-350/92 pkt 32). Odnosząc się do środków harmonizacyjnych (obecnie art. 114 i art. 115 TFUE) Trybunał stwierdził, że mają one na celu poprawę warunków ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Akty przyjęte na podstawie tych przepisów TFUE muszą rzeczywiście mieć na celu poprawę warunków ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz powinny zmierzać do jego urzeczywistnienia, przyczyniając się do zniesienia przeszkód w swobodnym przepływie towarów lub swobodnym świadczeniu usług lub do usunięcia zakłóceń konkurencji. Ze wskazanych orzeczeń wynika, że chociaż zastosowanie art. 114 (czy 115 TFUE) jako podstawy prawnej jest dopuszczalne w celu zapobieżenia przyszłym przeszkodom w wymianie handlowej wynikającym z rozbieżnej ewolucji uregulowań krajowych, to jednak wystąpienie tego rodzaju przeszkód musi być prawdopodobne, a omawiany środek winien mieć na celu zapobieganie im.

dziwość tej tezy nie znajduje oparcia w uzasadnieniach obu wniosków ustawodawczych. Wynika z nich raczej, podobnie jak z rezolucji przyjętych przez Parlament Europejski, że możliwość unikania lub uchylanie się od opodatkowania związana jest w znacznej mierze ze stosowaniem przepisów krajowych przez państwa członkowskie oraz ze słabością niektórych administracji skarbowych. To jest możliwe do wyeliminowania w drodze zacieśnienia współpracy administracyjnej państw członkowskich lub wprowadzania szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania przez podatników, co też ma już miejsce<sup>9</sup>.

Mając na uwadze te argumenty, należy uznać, że Komisja Europejska w uzasadnieniach swoich wniosków ustawodawczych nie wykazała bezpośredniego wpływu zróżnicowania ustawodawstw podatkowych państw członkowskich w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania na funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Efekty harmonizacji ustawodawstw na podstawie art. 115 TFUE nie mogą sprowadzać się tylko do poprawy wskaźników makroekonomicznych (wzrostu gospodarczego, inwestycji, poziomu zatrudnienia, zmniejszenia kosztów) dla całej UE, ale muszą prowadzić do wyeliminowania bezpośredniego negatywnego wpływu nie tyle braku takiej harmonizacji na rynek wewnętrzny, ile przyczyn, które ten negatywny wpływ powodują.

Choć więc z formalnego punktu widzenia istnieje możliwość harmonizacji przepisów dotyczących podatków dochodowych, w tym w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych, na podstawie art. 115 TFUE, to biorąc pod uwagę argumenty dotychczas przedstawione, należy uznać oba wnioski [COM(2016) 683 final i COM(2016) 685 final] za przedwczesne i ingerujące ponad uzasadnioną potrzebę w systemy podatkowe państw członkowskich.

Komisja Europejska nie wykazała istnienia przesłanek z art. 5 ust. 3 TUE, że cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym, i że ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii.

Przyjęcie projektowanych regulacji będzie miało wpływ również na opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw nieobjętych zakresem podmiotowym dyrektywy ujednociającej i dyrektywy konsolidującej, ale także – jak wskazano w ocenie skutków regulacji – na innych podatników oraz stosowane przez pań-

<sup>9</sup> Zob. m.in. dyrektywę Rady z 25 maja 2016 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 146 z 3 czerwca 2016 r., s. 8), 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) oraz wniosek Rady w sprawie zmiany tej dyrektywy [COM(2016) 687 final], które mają wejść w życie 1 stycznia 2019 r., a także liczne inicjatywy wcześniejsze.

stwa członkowskie procedury. Pośrednio będą oddziaływać także – w naszych warunkach – na organizację administracji skarbowej oraz system rozpatrywania odwołań od decyzji organów skarbowych.

■ **Ustosunkowanie się do projektu stanowiska RP**

Do chwili sporządzenia niniejszej opinii Rada Ministrów nie przekazała projektu stanowiska RP do opiniowanego dokumentu.

■ **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 skonsolidowanej 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” niniejszej opinii (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 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 18 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 rozporządzenia z zasadą pomocniczości zostały zawarte w przywołanym wyżej pkt „Ocena zgodności działań UE, o których mowa w dokumencie UE, z zasadą pomocniczości” niniejszej opinii.

### **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. 82 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 listo-

pada 2016 r. Do chwili sporządzenia niniejszej opinii Rada Ministrów nie przekazała Sejmowi projektu stanowiska RP w sprawie projektu rozporządzenia, 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 ds. 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 rozporządzenia termin ten upływa 26 grudnia 2016 r.

## **Wniosek**

Przyjęcie projektowanej dyrektywy wywrze istotny wpływ na zakres władztwa podatkowego określonego w Konstytucji RP. Będzie miało wpływ na kształt materialnego prawa podatkowego i organizację administracji skarbowej oraz 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 rozporządzenia, naruszając tym samym art. 7 ust. 1 ustawy kooperacyjnej. Termin przekazania projektu stanowiska upłynął 21 listopada 2016 r.