

Jacek Kulicki*, Konrad Kuszal**

Opinia w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady w kierunku skuteczniejszego i bardziej demokratycznego procesu podejmowania decyzji w dziedzinie polityki podatkowej UE, (COM(2019) 8 final)¹

Celem dokumentu unijnego jest omówienie obowiązujących zasad w zakresie podejmowania decyzji przez instytucje UE w dziedzinie opodatkowania, wskazanie granic jednomyślności w dziedzinie polityki podatkowej UE i państw członkowskich oraz przedstawienie planu działania na rzecz przejścia na głosowanie większością kwalifikowaną, a także zwiększenie roli Parlamentu Europejskiego w tej dziedzinie. Z punktu widzenia Polski proponowana zmiana zasad podejmowania decyzji w sprawach podatkowych może budzić poważne wątpliwości w zakresie powiązania polityki podatkowej z priorytetami politycznymi UE, przede wszystkim polityki klimatyczno-energetycznej. W przyjętej informacji rząd negatywnie ocenia propozycję Komisji przejścia na system głosowania większością kwalifikowaną w obszarze polityki podatkowej i nie popiera zatwierdzenia ujętego w komunikacie planu działania w tym zakresie.

Słowa kluczowe: podatek, Unia Europejska

Opinion on the Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council and the Council – Towards a more effective and democratic decision-making in the field of EU tax policy, (COM(2019) 8 final): The purpose of the EU document is to discuss the existing rules on decision-making by the EU institutions in the taxation area, indicate the limits of unanimity in the area of EU and Member States' tax policies and present an action plan for moving to qualified majority voting, as well as to enhance the role of the European Parliament in this area. From Poland's point of view the proposed change in the rules for decision-making in tax matters may raise serious doubts as to the link between tax policy and EU political priorities, in particular climate and energy policy. On the basis of the information received, the government takes a negative assessment of the Commission's proposal to move to qualified majority voting in the area of taxation policy and does not support the endorsement of the Communication's action plan in this area.

Keywords: tax, European Union

* Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych BAS; jacek.kulicki@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0003-2631-6428>

** Ekspert ds. legislacji BAS; konrad.kuszal@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0001-9664-4836>

¹ *Opinia w sprawie komunikatu Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady w kierunku skuteczniejszego i bardziej demokratycznego procesu podejmowania decyzji w dziedzinie polityki podatkowej UE (COM(2019) 8 final)* sporządzona 14 maja 2019 r. na zlecenie przewodniczącej Komisji do Spraw Unii Europejskiej; BAS-WASiE/WAPM 260/19.

Opinia merytoryczna

Przedmiot dokumentu UE

■ Cel i treść dokumentu UE

Przedmiotem oceny jest komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej i Rady „W kierunku skuteczniejszego i bardziej demokratycznego procesu podejmowania decyzji w dziedzinie polityki podatkowej UE” (COM(2019) 8 final). Celem dokumentu jest omówienie obowiązujących zasad w zakresie podejmowania decyzji przez instytucje Unii Europejskiej w dziedzinie opodatkowania, wskazanie granic jednomyślności w dziedzinie polityki podatkowej UE i państw członkowskich oraz przedstawienie planu działania na rzecz przejścia na głosowanie większością kwalifikowaną, a także zwiększenie roli Parlamentu Europejskiego w tej dziedzinie.

Komunikat dotyczy kwestii o charakterze formalnym – sposobu i zasad podejmowania decyzji w UE w dziedzinie opodatkowania – jednak z punktu widzenia państw członkowskich są to kwestie o znaczeniu fundamentalnym. Dotyczą bowiem zakresu ich władztwa podatkowego. Komunikat składa się z pięciu części, w których:

- przedstawiono kontekst problematyki będącej przedmiotem komunikatu, m.in. obecny stan prawny i historyczne uwarunkowania polityki podatkowej UE (pkt 1),
- omówiono przesłanki przemawiające za zmianami (pkt 2),
- przedstawiono wynikające z traktatów możliwości prawne przejścia od zasady jednomyślności do zasady głosowania kwalifikowaną większością w kwestiach podatkowych oraz zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą (pkt 3),
- nakreślono plan działania na rzecz stopniowej i ukierunkowanej zmiany zasad podejmowania decyzji w UE w sprawach podatkowych (pkt 4). Komisja proponuje w tym zakresie czteroetapowy sposób przechodzenia na nowy model głosowania w sprawach podatkowych. Pierwszy etap miałby dotyczyć środków, które nie mają bezpośredniego wpływu na prawa, podstawy czy stawki podatkowe państw członkowskich, ale mają zasadnicze znaczenie dla zwalczania oszustw podatkowych, uchylania się od płacenia podatków i unikania zobowiązań podatkowych oraz dla ułatwienia przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez przedsiębiorstwa na jednolitym rynku. Drugi etap miałby objąć środki o charakterze fiskalnym, których celem jest wspieranie innych celów polityki, np. klimatyczno-energetycznej, ochrony środowiska, poprawy zdrowia psychicznego lub polityki transportowej. Trzeci etap objąłby te obszary opodatkowania, które są już w znacznej mierze zharmonizowane i które muszą zmienić się lub dostosować do nowych okoliczności (VAT, podatek akcyzowy). Ostatni, czwarty etap, powinien objąć nowe inicjatywy ustawodawcze, które są niezbędne dla rozwoju jednolitego rynku oraz dla sprawiedliwego i konkurencyjnego opodat-

kowania w Europie (podatek dochodowy od osób prawnych, opodatkowanie gospodarki cyfrowej),

■ skierowano postulaty do przywódców unijnych o zatwierdzenie planu działania nakreślonego w komunikacie oraz o podjęcie decyzji w sprawie stosowania ogólnej klauzuli pomostowej z art. 48 ust. 7 Traktatu o Unii Europejskiej (dalej: TUE), w pierwszej kolejności w odniesieniu do pierwszego i drugiego etapu wprowadzania głosowania kwalifikowaną większością głosów i zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą oraz o rozważenie wykorzystania tej klauzuli w odniesieniu do obszarów ujętych w trzecim i czwartym etapie.

■ Geneza dokumentu UE

Komunikat Komisji (dalej: KE lub Komisja) i zaproponowane w nim rozwiązania dotyczące zmiany zasad przyjmowania aktów ustawodawczych w dziedzinie opodatkowania należy postrzegać w kontekście toczącej się w UE debaty oraz działań Komisji dotyczących przejrzystości podatkowej, zapewnienia skutecznego i sprawiedliwego systemu opodatkowania przedsiębiorstw oraz walki z unikaniem i uchylaniem się od opodatkowania².

Propozycja Komisji wypełnia postulat zgłoszony przez przewodniczącego KE J.C. Junckera, który w orędziu o stanie UE w 2017 r. opowiedział się za przejściem: *do głosowania większością kwalifikowaną w przypadku decyzji dotyczących wspól-*

² Zob. m.in. komunikaty Komisji: do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, „Koordynowanie systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku” (KOM(2006) 823 final); do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich (COM(2012) 351 final); do Parlamentu Europejskiego i Rady, „Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania” (COM(2012) 722 final); do Parlamentu Europejskiego i Rady, „Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania: kolejne kroki w drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE” (COM(2016) 23 final); 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); <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html?locale=pl>. Por. również rezolucje Parlamentu Europejskiego: z 2 września 2008 r. w sprawie skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi (2008/2033(INI)); z 19 kwietnia 2012 r. w sprawie apelu o opracowanie konkretnych sposobów walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania (2012/2599(RSP)); z 25 marca 2015 r. w sprawie sprawozdania rocznego dotyczącego podatków (2014/2144(INI)); z 16 grudnia 2015 r. z zaleceniami dla Komisji dotyczącymi wprowadzenia przejrzystości, koordynacji i konwergencji do polityki opodatkowania osób prawnych w Unii (2015/2010(INL)); <http://www.europarl.europa.eu/portal/pl>.

*nej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, VAT, sprawiedliwych podatków dla sektora cyfrowego oraz podatku od transakcji finansowych*³.

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

Propozycje Komisji dotyczące sposobu i zasad podejmowania decyzji (aktów ustawodawczych) w UE w dziedzinie opodatkowania należy rozpatrywać w krajowym porządku prawnym przede wszystkim z uwzględnieniem kompetencji Sejmu do stanowienia podatków. Przyjęcie propozycji Komisji i wprowadzenie zasady głosowania w Radzie większością kwalifikowaną oraz zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą (wraz z Parlamentem Europejskim; dalej: PE lub Parlament) formalnie nie prowadzi do zmiany pozycji ustrojowej Sejmu, który nadal będzie miał prerogatywy do uchwalania ustaw kształtujących obowiązki podatkowe w Polsce. Nie wymaga również zmiany Konstytucji RP.

Ocena dokumentu UE

■ Ocena skutków dokumentu UE

Propozycja Komisji wynika z następujących przesłanek:

- obecny system podejmowania decyzji w sprawach podatkowych (jednomyślność, brak uprawnień PE) na szczeblu UE jest wadliwy i utrudnia opracowywanie, przyjmowanie i wdrażanie nowych rozwiązań, których celem jest przede wszystkim rozwój wspólnego rynku, ograniczenie unikania i uchylania się od opodatkowania, ograniczenie kosztów przestrzegania przepisów podatkowych dla przedsiębiorstw; Komisja podaje przy tym przykłady licznych prac legislacyjnych, które nie tylko toczyły się bardzo długo, ale wręcz zostały zaniechane z uwagi na brak porozumienia wszystkich państw członkowskich (podatek dochodowy od osób prawnych, opodatkowanie gospodarki cyfrowej, opodatkowanie dochodów z oszczędności, docelowy system VAT),
- jednomyślność w opodatkowaniu ma szkodliwy wpływ na szerzej zakrojone priorytety polityczne UE (unia gospodarcza i walutowa, unia rynków kapitałowych, jednolity rynek cyfrowy, pakiet klimatyczno-energetyczny do roku 2030),
- jednomyślność jest wykorzystywana przez państwa członkowskie do ochrony konkretnych interesów krajowych ze szkodą dla jednolitego rynku,
- koordynacja polityki podatkowej na szczeblu UE może chronić zdolność państw członkowskich do działania i osiągnięcia celów, a tym samym chronić ich suwerenne prawa,

³ http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-17-3165_pl.htm [dostęp 19 marca 2019 r.]. Zob. również orędzie o stanie UE na 2018 r., s. 10, https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-speech_pl.pdf [dostęp 19 marca 2019 r.].

- choć konkurencja podatkowa nie jest zła sama w sobie, jednak w niektórych przypadkach może ograniczać wybory polityczne wszystkich państw członkowskich.

Propozycja Komisji w istocie prowadzi do ograniczenia zakresu władztwa podatkowego każdego z państw członkowskich.

W obecnym stanie prawnym decyzje o harmonizacji ustawodawstw podatkowych państw członkowskich, zarówno w odniesieniu do podatków obrotowych, akcyz i innych podatków pośrednich [art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE)], jak i podatków dochodowych oraz współpracy administracyjnej (art. 115 TFUE), muszą zapadać jednomyślnie, zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą i po konsultacji z Parlamentem i Komitetem.

Zastąpienie w sprawach podatkowych jednomyślności większością kwalifikowaną (art. 16 ust. 4 TUE w związku z art. 48 ust. 7 akapit pierwszy TUE) oraz procedury specjalnej (decyzje podejmowane są przez Radę, po konsultacji z PE i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym) zwykłą procedurą ustawodawczą (decyzje podejmowane są przez PE i Radę; art. 289, art. 294 i art. 295 TFUE) w oczywisty sposób ograniczą możliwości państw członkowskich wpływu na kształt procedowanych przez Parlament i Radę (w trybie zwykłej procedury ustawodawczej⁴) lub tylko Radę (w trybie specjalnej procedury ustawodawczej z głosowaniem większością kwalifikowaną⁵) aktów prawnych.

Po pierwsze, należy zauważyć, że w sprawach podatkowych inicjatywa ustawodawcza przysługuje wyłącznie Komisji (art. 17 TUE). Do ustawodawstwa podatkowego nie ma zastosowania art. 289 ust. 4 TFUE, zgodnie z którym w szczególnych przypadkach przewidzianych w traktatach akty ustawodawcze, a więc przyjmowane w drodze procedury ustawodawczej (art. 289 ust. 4 TFUE), mogą być przyjmowane również z inicjatywy państw członkowskich⁶. Komisja Europejska jest więc w zakresie spraw podatkowych uprzywilejowana traktatowo. Uprzywilejowanie to w pewien sposób równoważone jest zasadą jednomyślności przy stanowieniu przez Radę aktów ustawodawczych w dziedzinie podatków i współpracy administracyjnej. Oznacza to, że każdy wniosek Komisji powinien być szczególnie dopracowany i uzasadniony w zakresie oceny skutków regulacji również dla poszczególnych państw członkowskich, a nie tylko funkcjonowania wspólnego rynku⁷. Przejście z zasady jednomyślności na większość kwalifikowa-

⁴ W przypadku zastosowania art. 48 ust. 7 akapit drugi TUE.

⁵ W przypadku zastosowania art. 48 ust. 7 akapit pierwszy TUE.

⁶ Taką możliwość przewidziano np. w art. 76 lit. b TFUE w odniesieniu do współpracy wymiarów sprawiedliwości w sprawach karnych oraz współpracy policyjnej; inicjatywa ustawodawcza przysługuje w tym wypadku również jednej czwartej państw członkowskich.

⁷ Nie zawsze jednak takie wyliczenia są ujmowane w uzasadnieniach projektowanych regulacji; zob. np. wnioski Komisji dotyczące dyrektyw Rady: w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 683 final) i w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 685 final).

ną wzmocni pozycję KE względem państw członkowskich, co – mając na uwadze dotychczasowe działania Komisji w zakresie polityki podatkowej – może ograniczyć suwerenność podatkową państw członkowskich.

Po drugie, zgodnie z art. 16 ust. 4 akapit pierwszy TUE większość kwalifikowaną stanowi obecnie (od 1 listopada 2014 r.) co najmniej 55% członków Rady, jednak nie mniej niż piętnastu z nich, reprezentujących państwa członkowskie, których łączna liczba ludności stanowi co najmniej 65% ludności UE. Dla przyjmowania aktów ustawodawczych istotne znaczenie mają również postanowienia dotyczące mniejszości blokującej. Zgodnie z art. 16 ust. 4 akapit drugi TUE mniejszość blokująca musi obejmować co najmniej czterech członków Rady, z tym że, w przypadku gdy mniejszości takiej nie uda się utworzyć, przyjmuje się, że większość kwalifikowana została osiągnięta (por. również art. 238 ust. 3 lit. a TFUE).

Po trzecie, w Parlamencie Europejskim posłowie zrzeszeni są według pryncypałów politycznych w grupach politycznych, co w mniejszym stopniu przekłada się na ochronę interesu państwa członkowskiego reprezentowanego przez poszczególnych posłów, a to w istocie mają gwarantować traktatowe obostrzenia w przyjmowaniu przepisów podatkowych (art. 113 i art. 115 TFUE). W tym kontekście należy podkreślić, że kształtowanie polityki podatkowej państw członkowskich leży w kompetencjach parlamentów narodowych⁸. Co prawda, zgodnie z art. 14 ust. 1 TUE, Parlament Europejski pełni, wspólnie z Radą, m.in. funkcję prawodawczą, jednak tylko w ramach wyznaczonych w traktatach. W zakresie podatków i polityki podatkowej rola PE została ograniczona do wyrażania opinii (art. 113 i art. 115 TFUE), co jest zgodne z art. 14 ust. 1 TUE przyznającym Parlamentowi Europejskiemu funkcję konsultacyjną, stosownie do warunków

⁸ Zob. art. 84 i 217 Konstytucji RP, a także art. 10(1) pkt 4 i art. 24 konstytucji Republiki Austrii z 1 października 1920 r.; art. 84 pkt 3 konstytucji Republiki Bułgarii z 12 lipca 1991 r.; art. 61 konstytucji Republiki Cypru z 16 sierpnia 1960 r.; art. 15 ust. 1 konstytucji Republiki Czeskiej z 16 grudnia 1992 r.; § 59 konstytucji Republiki Estońskiej z 28 czerwca 1992 r.; art. 24 akapit pierwszy konstytucji Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.; art. 73 konstytucji Grecji z 9 czerwca 1975 r.; art. 66 ust. 2 konstytucji Hiszpanii z 27 grudnia 1978 r.; art. 67 pkt 2 i 15 konstytucji Republiki Litewskiej z 25 października 1992 r.; art. 46 konstytucji Wielkiego Księstwa Luksemburga z 17 października 1868 r.; art. 64 konstytucji Republiki Łotwy z 15 lutego 1922 r.; art. 105 Ustawy Zasadniczej RFN z 23 maja 1949 r.; art. 161 lit. c konstytucji Republiki Portugalskiej z 2 kwietnia 1976 r.; art. 61(1) konstytucji Rumunii z 21 listopada 1991 r.; art. 72 konstytucji Republiki Słowackiej z 1 września 1992 r.; art. 87 konstytucji Republiki Słowenii z 23 grudnia 1991 r.; rozdział 9 § 1 aktu o formie rządu z 28 lutego 1974 r. (Szwecja); art. 1 ust. 2 lit. b i art. 8 ust. 3 lit. b Ustawy Zasadniczej Węgier z 25 kwietnia 2011 r.; art. 70 i art. 117 konstytucji Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 r.; pkt 4 ustawy o prawach z 1688 r. (Bill of Rights, 1688) Wielka Brytania. Teksty polskie konstytucji państw członkowskich UE za: *Konstytucje państw Unii Europejskiej*, red. W. Stańkiewicz, Warszawa 2011.

przewidzianych w traktatach. Co prawda, w art. 48 ust. 7 akapit drugi TUE przyznano Radzie Europejskiej prawo podjęcia decyzji zezwalającej na przyjęcie aktów ustawodawczych, przyjmowanych zgodnie z traktatami w drodze specjalnej procedury ustawodawczej, w trybie zwykłej procedury ustawodawczej, jednak – pomijając wymóg zgody parlamentów narodowych (art. 48 ust. 7 akapit trzeci TUE) – łatwo zauważyć, że procedura ta ma charakter wyjątkowy. Oznacza to, że jej zastosowanie możliwe jest wyłącznie w sprawach, które nie naruszają kompetencji parlamentów narodowych do nakładania ciężarów, w tym ciężarów fiskalnych. Specjalna procedura ustawodawcza gwarantuje, że kwestie podatkowe w przypadku konieczności ich harmonizacji będą podlegały w pierwszej kolejności – po przedstawieniu wniosków ustawodawczych przez Komisję Europejską – „uzgodnieniu” między parlamentem narodowym państwa członkowskiego, a władzą wykonawczą (rządem) tego państwa w trybie właściwych procedur krajowych⁹. W zwykłej procedurze ustawodawczej zwiększa się istotnie rola Parlamentu Europejskiego, który staje się uczestnikiem procesu legislacyjnego (ustawodawczego) w pełnym tego słowa znaczeniu, bowiem akty ustawodawcze w tej procedurze przyjmowane są wspólnie przez PE i Radę (art. 289 ust. 1 TFUE), co z jednej strony może wydłużyć proces przyjmowania takiego aktu, z drugiej zaś prowadzić do faktycznego osłabienia roli parlamentów narodowych w procesie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w zakresie podatków. Ponadto, nie wolno zapominać, że PE nie ma charakteru narodowego. W jego skład wchodzi bowiem przedstawiciele obywateli UE (art. 14 ust. 2 zdanie pierwsze TUE). Przyznanie więc Parlamentowi Europejskiemu w zakresie podatków w miejsce funkcji konsultacyjnej (art. 113 i art. 115 TFUE) funkcji prawodawczej oznacza przekazanie mu prawa do kształtowania systemu podatkowego każdego państwa członkowskiego, a tym samym faktyczne ograniczenie kompetencji parlamentów narodowych w tym zakresie.

Zaproponowana przez Komisję zmiana sposobu i zasad przyjmowania aktów ustawodawczych dotyczących podatków i współpracy administracyjnej w zakresie opodatkowania będzie miała szczególne znaczenie w przypadku inicjatyw podejmowanych na podstawie art. 115 TFUE. Przepis ten umożliwia harmonizację (ujednoczenie) przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. W odróżnieniu więc od harmonizacji dokonywanej na podstawie art. 113 TFUE, obejmującej wyłącznie podatki pośrednie, harmonizacja na podstawie art. 115 TFUE może dotyczyć każdego innego podatku, zarówno od osób prawnych, jak i od osób fizycznych, o ile przepisy dotyczące tego podatku będą miały bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowa-

⁹ W Polsce kwestię tę reguluje ustawa 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.

nie rynku wewnętrznego, a więc obszaru bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami traktatów. Komisja w tym kontekście przywołuje opodatkowanie dochodów osób prawnych¹⁰ oraz opodatkowanie gospodarki cyfrowej¹¹. O ile druga z przedstawionych propozycji jest mniej kontrowersyjna, chociaż z różnych powodów blokowana przez Irlandię, Danię i Szwecję¹², o tyle inicjatywa dotycząca opodatkowania dochodów osób prawnych zmierza w istocie do wprowadzenia w miejsce narodowych systemów opodatkowania dochodów przedsiębiorstw systemu unijnego, który opierać się ma zarówno na jednolitych dla wszystkich państw członkowskich zasadach ustalania podstawy opodatkowania, jak też wspólnych zasadach poboru podatku¹³. Co prawda, propozycja Komisji dotycząca tych kwestii została sformułowana dosyć „międko” – Komisja zwraca się do przywódców jedynie o rozważenie wykorzystania ogólnej klauzuli pomostowej, i tylko w tych kwestiach – jednak nie można nie zauważyć, że art. 115 TFUE może być zastosowany również w odniesieniu do innych form opodatkowania dochodów, także osób fizycznych. Jak wskazuje analiza dotychczasowych działań Komisji (zgłaszanych wniosków ustawodawczych, kierowanych komunikatów), działania te zmierzają w kierunku rozszerzenia wpływu Komisji na kształt systemów podatkowych państw członkowskich i nie można wykluczyć, że w przyszłości Komisja będzie proponowała harmonizację niektórych elementów podatku dochodowego od osób fizycznych, szczególnie w zakresie dochodów z pracy najemnej.

Z punktu widzenia Polski proponowana zmiana zasad podejmowania decyzji w sprawach podatkowych może budzić poważne wątpliwości w zakresie powiązania polityki podatkowej z priorytetami politycznymi UE, przede wszystkim polityki klimatyczno-energetycznej.

¹⁰ Zob. wnioski Komisji dotyczące dyrektyw Rady: w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 683 final) i w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 685 final).

¹¹ Zob. komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” (COM(2018) 146 final); wnioski Komisji w sprawie dyrektyw Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca (COM(2018) 147 final) i w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (COM(2018) 148 final) oraz zalecenie Komisji z 21 marca 2018 r. w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca (C(2018) 1650 final).

¹² <https://cyfrowa.rp.pl/globalne-interesy/31829-internet-wymyka-sie-podatkom> [dostęp 19 marca 2019 r.].

¹³ Zob. COM(2016) 683 final) i COM(2016) 685 final) oraz opinie do tych dokumentów Biura Analiz Sejmowych z 12 grudnia 2016 r., sygn. BAS-WASGiPU/WPEiM 2517/16 i BAS-WASGiPU/WPEiM 2518/16.

Należy również zauważyć, że harmonizacja poszczególnych podatków prowadzi nie tylko do ujednoczenia (w większym lub mniejszym stopniu) elementów konstrukcyjnych harmonizowanych tytułów podatkowych, ale również do obowiązku wprowadzenia harmonizowanego podatku do krajowego systemu podatkowego, o ile podatek taki nie obowiązywał wcześniej w państwie członkowskim, przy jednoczesnym ograniczeniu możliwości ustanawiania przez państwo członkowskie innych rozwiązań podatkowych w zakresie objętym już harmonizacją. To w istotny sposób ogranicza uprawnienia poszczególnych państw członkowskich w kształtowaniu polityki podatkowej. O ile państwa członkowskie zgodziły się już w momencie podpisania i ratyfikacji traktatów na istotne ograniczenie swojej suwerenności podatkowej w zakresie podatków pośrednich (art. 113 TFUE), o tyle z art. 115 TFUE nie można wyprowadzić takiej zgody co do pozostałych podatków, przede wszystkim podatku dochodowego.

Jak wynika z treści TFUE, państwa członkowskie ustanawiając traktatowe przepisy dotyczące podatków, wyraźnie wyróżniły podatki pośrednie, które podlegają harmonizacji na podstawie art. 113 TFUE, uznając, 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 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, a także, gdy inne działania nie dają oczekiwanego rezultatu¹⁴.

Komisja, proponując zmianę zasad przyjmowania przepisów dotyczących podatków, w istocie zmierza do obejścia regulacji traktatowych, które właśnie ze względu na znaczenie podatków dla suwerenności fiskalnej każdego z państw członkowskich zostały poddane szczególnym obostrzeniom, uniemożliwiającym harmonizację bez wymaganej jednomyślności (w domyśle, z naruszeniem interesów fiskalnych chociażby jednego z państw członkowskich).

Jak wynika z komunikatu, Komisja proponuje, aby w pierwszym etapie głosowanie większością kwalifikowaną oraz w drodze zwykłej procedury ustawodawczej dotyczyło kwestii, które nie mają bezpośredniego wpływu na prawa państw

¹⁴ Zob. opinię merytoryczną i prawną w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (COM(2016) 683 final), BAS-WASGiPU/WAPEiM 2517/16.

członkowskich do nakładania podatków, podstawy opodatkowania lub stawki podatkowe (objętych krokiem nr 1), oraz w kwestiach, w których opodatkowanie wspiera inne cele polityczne (objętych krokiem nr 2). Nowe zasady przyjmowania aktów ustawodawczych objęłyby więc szeroko rozumianą współpracę administracyjną państw członkowskich (przepisy mające zasadnicze znaczenie dla zwalczania oszustw podatkowych, uchylania się od płacenia podatków i unikania zobowiązań podatkowych oraz dla ułatwienia przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez przedsiębiorstwa na jednolitym rynku). Niewątpliwie współpraca administracyjna państw członkowskich w zakresie przeciwdziałania uchylaniu się od płacenia podatków lub unikaniu opodatkowania jest bardzo istotna dla rozwoju i funkcjonowania rynku wewnętrznego. W tym kontekście warto jednak zwrócić uwagę na to, że warunkiem podstawowym skuteczności przyjmowanych na szczeblu unijnym rozwiązań prawnych jest, aby państwa członkowskie nie tylko wprowadzały do krajowego porządku prawnego uchwalane przez Radę regulacje, ale również je wykonywały. Jak zauważa Parlament Europejski w rezolucji z 25 listopada 2015 r.¹⁵, współpraca państw członkowskich w tym zakresie niejednokrotnie pozostawia wiele do życzenia: *niektóre państwa członkowskie zajmują ambiwalentne stanowisko wobec unikania opodatkowania i skarżą się z jednej strony na erozję krajowej bazy podatkowej, a jednocześnie odpowiadają za kształt obecnych krajowych i międzynarodowych systemów podatkowych, które ją umożliwiły, a także nadal utrudniają znalezienie dla tych systemów podatkowych bardziej skoordynowanego rozwiązania*. Sztandarowym przykładem w tym zakresie jest tzw. afera LuxLeaks, opisana szczegółowo w rezolucji Parlamentu Europejskiego z 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI))¹⁶, w której wprost wskazano, że na szczeblu unijnym istnieje duży problem w faktycznej, a nie werbalnej współpracy państw członkowskich w przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Konieczna jest więc zmiana tego stanu rzeczy, przede wszystkim co do wykonywania przyjętych rozwiązań prawnych przez Radę i Parlament Europejski, co pozostaje poza zakresem komunikatu. Co więcej, zmiana sposobu głosowania i przyjęcie propozycji Komisji może prowadzić do większego oporu we wdrażaniu przyjętych w tym trybie regulacji do krajowego porządku prawnego w państwach, które były przeciwne projektowanym zmianom.

Oczywiście, łatwo dostrzec możliwe pozytywne konsekwencje przyjęcia proponowanych przez Komisję rozwiązań, przede wszystkim dla rozwoju i funkcjonowania jednolitego rynku, którego ustanowienie jest jednym z celów UE

¹⁵ 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> [dostęp 19 marca 2019 r.].

¹⁶ *Ibidem*.

(zob. art. 3 ust. 3 TUE). Proponowana zmiana może mieć również pozytywny wpływ na dochody podatkowe państw członkowskich. W tym kontekście należy wskazać, po pierwsze, na możliwość sprawniejszego przyjmowania rozwiązań, które będą przeciwdziałać unikaniu lub uchylaniu się od opodatkowania, z tym zastrzeżeniem, że warunkiem niezbędnym w tym wypadku jest stosowanie w praktyce tych rozwiązań przez wszystkie państwa członkowskie. Po drugie, przy zastosowaniu zwykłej procedury ustawodawczej istnieje większa szansa przyjęcia pakietu dotyczącego opodatkowania gospodarki cyfrowej, a tym samym czerpanie przez państwa członkowskie korzyści podatkowych z działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa globalne, które obecnie nie opłacają podatku w państwie, w którym osiągają zyski. W tym jednak wypadku możliwe jest również przyjęcie rozwiązań krajowych, bez wprowadzania regulacji UE.

Wprowadzenie proponowanych zmian przez zastosowanie ogólnej klauzuli pomostowej (art. 48 ust. 7 TFUE) jest decyzją polityczną. Państwa członkowskie powinny jednak podjąć ją z uwzględnieniem argumentów merytorycznych, mając na uwadze dotychczasowe doświadczenia w harmonizacji przepisów podatkowych, jej wpływ na kształt i rozwój rynku wewnętrznego, kształt i rozwój krajowych systemów podatkowych, koszty i korzyści płynące z integracji podatkowej, ograniczenie kompetencji w kształtowaniu krajowych systemów podatkowych, również dążenie Komisji do rozszerzenia jej wpływów na kształt krajowych systemów podatkowych. Wyrażenie zgody przez państwa członkowskie na przejście z systemu jednomyślności na system większości kwalifikowanej i ze specjalnej procedury na zwykłą procedurę ustawodawczą powinno mieć charakter warunkowy i szczegółowy (dotyczyć wyłącznie spraw ściśle określonych, bez możliwości powstania sporów kompetencyjnych w tym zakresie pomiędzy Komisją a państwami członkowskimi). Wątpliwe jest, aby możliwe było wypracowanie takiego porozumienia między państwami członkowskimi a Komisją i Parlamentem Europejskim.

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

Komunikat Komisji nie podlega ocenie co do zgodności z zasadą pomocniczości w trybie protokołu nr 2, ponieważ nie jest projektem aktu ustawodawczego UE.

■ Ustosunkowanie się do informacji Rady Ministrów na temat dokumentu UE

W przyjętej 15 marca 2019 r. informacji rząd negatywnie ocenia propozycję Komisji przejścia na system głosowania większością kwalifikowaną w obszarze polityki podatkowej i nie popiera zatwierdzenia ujętego w komunikacie planu działania w tym zakresie. Rząd zauważa, że polityka podatkowa, szczególnie w zakresie podatków bezpośrednich, jest istotnym komponentem suwerenności państw członkowskich UE i odnosi się zarówno do nakładania podatków, co

oznacza kształtowanie wszystkich niezbędnych (istotnych) elementów konstrukcyjnych podatku, jak i realizację ich polityki gospodarczej i społecznej. Zdaniem rządu przyjęcie proponowanego przez KE rozwiązania może generować istotne problemy dla jedności politycznej UE.

Rząd jest zdania, że obecny proces decyzyjny funkcjonuje prawidłowo i wielokrotnie okazał się właściwy dla osiągnięcia porozumienia w ważnych kwestiach podatkowych. Jednocześnie rząd zauważa, iż odrzucenie jednomyślności mogłoby prowadzić do ograniczenia roli parlamentów narodowych w kwestiach podatkowych, co groziłoby utratą ich uprawnień. Wprowadzenie głosowania większością kwalifikowaną nie zapewni wypracowywania rozwiązań, które wpisywałyby się w rozwój gospodarczy i społeczny każdego państwa członkowskiego UE.

Stanowisko rządu w tym zakresie, wyrażone w przedstawionej informacji, nie budzi zastrzeżeń.

Opinia prawna

Podstawa prawna dokumentu UE

Komunikat Komisji jest dokumentem UE niebędącym projektem aktu prawnego UE. Dotyczy przyjmowania aktów prawa pochodnego w sprawach opodatkowania. Traktatowe przepisy w tym zakresie (art. 113 i art. 115 TFUE) przewidują zastosowanie specjalnej procedury ustawodawczej (Rada przyjmuje projekt jednomyślnie po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym). Komunikat zawiera propozycje zastąpienia specjalnej procedury ustawodawczej na rzecz zwykłej procedury ustawodawczej (projekt będzie przyjmowany przez Radę, większością kwalifikowaną, oraz Parlament Europejski). Proponowana zmiana będzie wymagała zastosowania określonych w traktatach klauzul pomostowych (art. 48 ust. 7 TUE albo art. 192 ust. 2 TFUE).

W art. 48 ust. 7 TUE określono ogólną klauzulę pomostową. Zgodnie z tym przepisem, jeśli TFUE przewiduje, że akty ustawodawcze przyjmowane są przez Radę zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą, Rada Europejska może przyjąć decyzję zezwalającą na przyjęcie takich aktów zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą. Jednocześnie wspomniany artykuł nakłada na Radę Europejską obowiązek uprzedniego przekazania projektu decyzji parlamentom narodowym. W przypadku gdy parlament narodowy notyfikuje swój sprzeciw w terminie sześciu miesięcy od takiego przekazania, decyzja nie zostaje przyjęta. Przy braku sprzeciwu Rada Europejska może przyjąć taką decyzję. W celu przyjęcia decyzji Rada Europejska stanowi jednomyślnie po uzyskaniu zgody Parlamentu Europejskiego, wyrażonej przez większość członków wchodzących w jego skład.

W art. 192 ust. 2 TFUE określono jedną ze szczególnych klauzul pomostowych. Na podstawie tego przepisu Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, Komitetem Ekonomiczno-

-Społecznym i Komitetem Regionów, może postanowić o stosowaniu zwykłej procedury ustawodawczej w odniesieniu do regulacji o charakterze fiskalnym dotyczących polityki UE w dziedzinie środowiska.

W dziedzinach objętych treścią komunikatu Unia ma kompetencje dzielone z państwami członkowskimi (w szczególności art. 4 ust. 2 lit. a TFUE – rynek wewnętrzny). Brak jest przesłanek, które uniemożliwiałyby Komisji wydanie komunikatu w omawianej kwestii.

Skutki prawne dokumentu UE

Komunikat jako dokument UE niebędący projektem aktu prawnego UE nie wywołuje skutków prawnych zarówno zgodnie z prawem polskim, jak i prawem unijnym. Komunikat zapowiada podjęcie debaty na temat zastosowania klauzul pomostowych w dziedzinie opodatkowania, efektem tej debaty może być zastosowanie procedur przewidzianych w art. 48 ust. 7 TUE oraz art. 192 ust. 2 TFUE.

Kwestie proceduralne

■ Procedura przyjmowania dokumentu UE

Przyjmowanie komunikatu nie jest związane z zachowaniem określonej, wynikającej z prawa traktatowego, procedury. Komisja przyjęła komunikat 15 stycznia 2019 r. Dokument został przekazany Sejmowi 16 stycznia 2019 r. w językach angielskim i francuskim, a 18 stycznia 2019 r. w języku polskim.

Komunikat jako dokument niebędący projektem aktu ustawodawczego UE nie podlega ocenie zgodności z zasadą pomocniczości w trybie protokołu nr 2 w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności.

■ Działania Komisji ds. Unii Europejskiej

Komisja do Spraw UE, uwzględniając art. 3 ust. 2 ustawy kooperacyjnej, zwróciła się 8 lutego 2019 r. do Rady Ministrów o przedstawienie informacji na temat komunikatu. Rada Ministrów przekazała Sejmowi informację 15 marca 2019 r. Komisja do Spraw UE nie jest ograniczona terminami, poza tymi, które mogą wynikać z celowości podejmowanych przez nią działań.

Podsumowanie

Celem komunikatu Komisji jest omówienie obowiązujących zasad w zakresie podejmowania decyzji przez instytucje UE w dziedzinie opodatkowania, wskazanie granic jednomyślności w dziedzinie polityki podatkowej UE i państw członkowskich oraz przedstawienie planu działania na rzecz przejścia na głosowanie większością kwalifikowaną, a także zwiększenie roli Parlamentu Europejskiego w tej dziedzinie.

Przyjęcie propozycji Komisji w tym zakresie może doprowadzić do ograniczenia kompetencji państw członkowskich w zakresie kształtowania ich wewnętrznych (krajowych) systemów podatkowych.

Jak wskazuje analiza dotychczasowych działań Komisji (zgłaszanych wniosków ustawodawczych, kierowanych komunikatów), działania te zmierzają w kierunku rozszerzenia wpływu Komisji na kształt systemów podatkowych państw członkowskich i nie można wykluczyć, że w przyszłości Komisja będzie proponowała harmonizację tych podatków, które obecnie nie są brane pod uwagę w kontekście ich ujednoczenia, np. podatku dochodowego od osób fizycznych.

Z punktu widzenia Polski proponowana zmiana zasad podejmowania decyzji w sprawach podatkowych może budzić poważne wątpliwości w zakresie powiązania polityki podatkowej z priorytetami politycznymi UE, przede wszystkim polityki klimatyczno-energetycznej.

Możliwe ewentualne pozytywne skutki proponowanych przez Komisję rozwiązań, przede wszystkim dla rozwoju i funkcjonowania jednolitego rynku, którego ustanowienie jest jednym z celów UE, nie mogą przesłonić fundamentalnej kwestii, jaką jest ograniczenie władztwa podatkowego państw członkowskich, przede wszystkim ich parlamentów narodowych.

Wprowadzenie proponowanych zmian przez zastosowanie ogólnej klauzuli pomostowej (art. 48 ust. 7 TUE) jest decyzją polityczną. Wyrażenie zgody przez państwa członkowskie na przejście z systemu jednomyślności na system większości kwalifikowanej i ze specjalnej procedury na zwykłą procedurę ustawodawczą powinno mieć charakter warunkowy i szczegółowy (dotyczyć wyłącznie spraw ściśle określonych, bez możliwości powstania sporów kompetencyjnych w tym zakresie między Komisją a państwami członkowskimi). Wątpliwe jest, aby wypracowanie takiego porozumienia między państwami członkowskimi a Komisją i Parlamentem Europejskim było możliwe.

Zgodnie z art. 48 ust. 7 TUE każdy z parlamentów narodowych może notyfikować swój sprzeciw wobec zastosowania ogólnej klauzuli pomostowej – notyfikacja skutkuje brakiem możliwości zastosowania klauzuli.

Komunikat nie podlega ocenie co do zgodności z zasadą pomocniczości.

Bibliografia

Konstytucje państw Unii Europejskiej, red. W. Staśkiewicz, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011.