



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VII kadencja

Druk nr 879

Warszawa, 7 września 2012 r.

Pani
Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. i na podstawie art. 32 ust. 2 regulaminu Sejmu niżej podpisani posłowie wnoszą projekt ustawy:

- o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Do reprezentowania wnioskodawców w pracach nad projektem ustawy upoważniamy pana posła Armanda Kamila Ryfińskiego.

(-) Maciej Banaszak; (-) Piotr Paweł Bauć; (-) Robert Biedroń;
(-) Bartłomiej Bodio; (-) Jerzy Borkowski; (-) Artur Bramora; (-) Jan Cedzyński; (-) Piotr Chmielowski; (-) Artur Dębski; (-) Marek Domaracki;
(-) Dariusz Cezar Dziadzio; (-) Wincenty Elsner; (-) Anna Grodzka;
(-) Witold Klepacz; (-) Krzysztof Kłosowski; (-) Henryk Kmiecik;
(-) Sławomir Kopyciński; (-) Roman Kotliński; (-) Łukasz Krupa; (-) Jacek Kwiatkowski; (-) Andrzej Lewandowski; (-) Małgorzata Marcinkiewicz;
(-) Maciej Mroczek; (-) Jacek Najder; (-) Michał Tomasz Pacholski;
(-) Wojciech Penkalski; (-) Zofia Popiołek; (-) Marek Poznański; (-) Adam Rybakowicz; (-) Armand Kamil Ryfiński; (-) Paweł Sajak; (-) Maciej Wydrzyński.

USTAWA

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.¹⁾) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 2 w ust. 1 po pkt 7 dodaje się pkt 8 i 9 w brzmieniu:

„8) przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1b, jeżeli rzeczywiste opodatkowanie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej podatkiem dochodowym w państwie jej siedziby jest równe lub wyższe niż w Polsce;

9) przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1b, spełniających warunki określone w art. 20 ust. 1f.”;

2) w art. 9 w ust. 3a po pkt 2 dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 20 ust. 1b.”;

3) w art. 11 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 20 ust. 1b-1g i 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.”;

4) w art. 20 po ust. 1a dodaje się ust. 1b – 1g w brzmieniu:

„1b. Za przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, uważa się również dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki.

1c. Kontrolowaną jednostką zagraniczną, o której mowa w ust. 1b, jest spółka mająca osobowość prawną i nieposiadająca zarządu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1:

1) posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50 % udziałów lub akcji tej spółki, lub

2) dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy albo użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub

3) w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.

¹⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2010 r. Nr 57, poz. 352, Nr 75, poz. 473, Nr 105, poz. 655, Nr 149, poz. 996, Nr 182, poz. 1228, Nr 219, poz. 1442, Nr 226, poz. 1475 i 1478 i Nr 257, poz. 1725 i 1726 oraz z 2011 r. Nr 45, poz. 235, Nr 75, poz. 398, Nr 84, poz. 455, Nr 102, poz. 585, Nr 106, poz. 622, Nr 120, poz. 690, Nr 131, poz. 764, Nr 149, poz. 887, Nr 168, poz. 1006, Nr 178, poz. 1059, Nr 197, poz. 1170, Nr 205, poz. 1202 i 1203 i Nr 234, poz. 1391.

- 1d. Kontrolowaną jednostką zagraniczną, o której mowa w ust. 1b, jest także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy, bez względu na to, czy posiada osobowość prawną, mający siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa jest traktowany jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Przepis ust. 1c stosuje się odpowiednio.
- 1e. Przychód, o którym mowa w ust. 1b, podlega opodatkowaniu, tylko gdy rzeczywiste opodatkowanie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej podatkiem dochodowym w państwie jej siedziby, jest niższe – z uwzględnieniem w szczególności ulg i zwolnień – niż w Polsce lub dochody te są wolne od opodatkowania.
- 1f. Nie podlegają zaliczeniu do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, dochody kontrolowanej jednostki zagranicznej, jeżeli:
- 1) podatnik wykaże, że jednostka ta prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą, lub
 - 2) w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.
- 1g. Ustalając, że kontrolowana jednostka zagraniczna prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1f pkt 1, uwzględnia się w szczególności:
- 1) poziom zatrudnienia odpowiadający obrotom, rodzajowi i skali prowadzonej działalności;
 - 2) kwalifikacje pracowników i zakres ich obowiązków odpowiadający obrotom, rodzajowi i skali prowadzonej działalności;
 - 3) liczbę i rodzaj kontrahentów;
 - 4) źródła pochodzenia przychodów kontrolowanej jednostki zagranicznej.”;
- 5) w art. 23 w ust. 1 po pkt 61 dodaje się pkt 62 w brzmieniu:
„62) straty ze źródła przychodów, o którym mowa w art. 20 ust. 1b.”;
- 6) w art. 24 po ust. 18 dodaje się ust. 19 i 20 w brzmieniu:
„19. Dochodem kontrolowanej jednostki zagranicznej, o którym mowa w art. 20 ust. 1b, jest dochód tej jednostki zgodnie z przepisami podatkowymi dotyczącymi podatków dochodowych obowiązującymi w państwie jej siedziby. Ustalenie dochodu dokonywane jest na ostatni dzień zakończonego roku podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej.
20. Część dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, przypadającą na podatnika, o którym mowa w 3 ust. 1, ustala się według posiadanego przez niego udziału w nominalnym kapitale kontrolowanej jednostki zagranicznej według stanu na ostatni dzień roku podatkowego tego podatnika.”;
- 7) po art. 30e dodaje się art. 30f w brzmieniu:
„30f. Od dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej, będących przychodem podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, podatek dochodowy wynosi 19 % tego przychodu.”;
- 8) w art. 45:

a) w ust. 1a dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) kontrolowanej jednostki zagranicznej, opodatkowanego na zasadach określonych w art. 30f.”;

b) w ust. 4 dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5) należny podatek wynikający z zeznania, o którym mowa w ust. 1a pkt 4.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.²⁾) po art. 18c dodaje się art. 18d w brzmieniu:

„Art. 18d. 1. Podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, do podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, dolicza dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałowi podatnika w nominalnym kapitale zakładowym tej jednostki.

2. Kontrolowaną jednostką zagraniczną, o której mowa w ust. 1, jest spółka mająca osobowość prawną i nieposiadająca zarządu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli podatnicy o których mowa w art. 3 ust. 1:

- 1) posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50 % udziałów lub akcji tej spółki, lub
 - 2) dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy albo użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub
 - 3) w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.
3. Kontrolowaną jednostką zagraniczną, o której mowa w ust. 1, jest także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy, bez względu na to, czy posiada osobowość prawną, mający siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa jest traktowany jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Ustęp 2 stosuje się odpowiednio.
4. Dochodem kontrolowanej jednostki zagranicznej, o którym mowa w ust. 1, jest dochód tej jednostki zgodnie z przepisami podatkowymi dotyczącymi podatków dochodowych obowiązującymi w państwie jej siedziby. Ustalenie dochodu dokonywane jest na ostatni dzień zakończonego roku podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej.
5. W przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej w sposób i według stanu na dzień wskazany w ust. 4, dochody te określa się w drodze oszacowania.
6. Część dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, przypadającą na podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, ustala się według posiadanego przez niego udziału w nominalnym kapitale jednostki zagranicznej według stanu na ostatni dzień roku podatkowego tego podatnika.
7. Dochody, o których mowa w ust. 1, dolicza się do podstawy opodatkowania tylko, gdy rzeczywiste opodatkowanie tych dochodów podatkiem dochodowym w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej, z uwzględnieniem w szczególności ulg i zwolnień, jest niższe niż w Polsce lub dochody te są wolne od opodatkowania.

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2011 r. Nr 102, poz. 585, Nr 106, poz. 622, Nr 134, poz. 781, Nr 178, poz. 1059, Nr 205, poz. 1202 i Nr 234, poz. 1389 i 1391.

8. Nie podlegają doliczeniu do podstawy opodatkowani dochody, o których mowa w ust. 1, jeżeli:
 - 1) podatnik wykaże, że kontrolowana jednostka zagraniczna prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą, lub
 - 2) w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.
9. Ustalając, że kontrolowana jednostka zagraniczna prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 8 pkt 1, uwzględnia się w szczególności:
 - 1) poziom zatrudnienia odpowiadający obrotom, rodzajowi i skali prowadzonej działalności;
 - 2) kwalifikacje pracowników i zakres ich obowiązków odpowiadający obrotom, rodzajowi i skali prowadzonej działalności;
 - 3) liczbę i rodzaj kontrahentów;
 - 4) źródła pochodzenia przychodów kontrolowanej jednostki zagranicznej”.

Art. 3. 1. Przepisy ustaw, o których mowa w art. 1 i 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do rozliczeń podatków dochodowych począwszy od rozliczenia za rok 2013, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, przepisy ustawy, o której mowa w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych poczynając od rozliczenia za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2012 roku.

Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 roku.

UZASADNIENIE

1. Potrzeba i cel nowelizacji.

W dobie postępującej globalizacji, której efektem jest między innymi ukształtowanie się światowego systemu finansowego oraz liberalizacja zasad w zakresie transgranicznych przepływów kapitałów, wiele państw staje wobec narastającego problemu tzw. szkodliwej konkurencji podatkowej. Decyzje dotyczące opodatkowania różnych sfer ludzkiego życia, a także wysokości oraz zakresu obciążeń fiskalnych tradycyjnie były uważane za atrybut realizowanej przez państwo suwerenności w ujęciu wewnętrznym (ukierunkowanym na obywateli). Z tego też względu zasady opodatkowania i skala obciążeń podatkowych w poszczególnych państwach różnią się znacznie. Jest to zjawisko naturalne, występujące odkąd aparat władzy zaczął egzekwować daniny od obywateli i innych osób przebywających na danym terytorium. Tendencje globalizacyjne, szczególnie intensywne w drugiej połowie XX wieku, prowadząc do zacierania się barier między poszczególnymi gospodarkami narodowymi oraz dając asumpt do ukształtowania się globalnego rynku, sprawiły że zmiana jurysdykcji podatkowej i rozpoczęcie działalności za granicą stały się zdecydowanie łatwiejsze. Tym samym podatnicy na coraz szerszą skalę zaczęli podejmować działania zmierzające do zmniejszenia albo nawet uniknięcia opodatkowania w państwie macierzystej rezydencji podatkowej poprzez ucieczkę do tzw. „rajów podatkowych”, czyli jurysdykcji, gdzie obciążenia fiskalne są wyraźnie mniejsze. W tym kontekście nie może ulegać wątpliwości, że poszczególne państwa prowadzą między sobą konkurencję o charakterze ekonomiczno – gospodarczym w dziedzinie opodatkowania.

Konkurencja podatkowa bywa definiowana jako „*stan ustawodawstwa danego państwa, który może mieć negatywny wpływ na realizację określonych celów podatkowych w innym państwie, z perspektywy którego dokonywana jest ta ocena*¹”. Negatywny wpływ regulacji podatkowych jednego państwa na interesy drugiego, przejawia się zwłaszcza w uszczupleniu podatkowych dochodów budżetowych tego państwa, w którym ogólny poziom opodatkowania jest wyższy. Dzieje się tak, gdy podatnicy wykorzystują zagraniczne regulacje i oferowane przez nie rozwiązania podatkowe, w celu obchodzenia przepisów krajowych i minimalizacji zobowiązań podatkowych w państwie macierzystym.

¹ R. A. Nawrot, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 45.

Coraz częściej wskazuje się także na jeszcze jeden – poza fiskalnym – negatywny aspekt szkodliwej konkurencji podatkowej. Bywa ona bowiem wykorzystywana w celu wprowadzania do legalnego obrotu dochodów osiągniętych w państwie macierzystej rezydencji podatnika w wyniku działań o charakterze przestępczym. Regulacje obowiązujące w jurysdykcjach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową utrudniają bowiem organom ścigania pozyskanie środków dowodowych na okoliczność wskazania źródła pochodzenia dochodów. Stwarza to sprzyjające warunki dla podejmowania procederu prania brudnych pieniędzy poprzez ich opodatkowanie. Jak się szacuje wartość brudnych pieniędzy wprowadzanych corocznie do obrotu wynosi pomiędzy 1,5 a 3 biliony dolarów².

Rodzaj i natężenie negatywnych następstw konkurencji podatkowej zależy od jej charakteru, o którym decydują różnice w przepisach podatkowych i poziomie obciążeń fiskalnych między danymi dwoma państwami. Jeżeli ogólny zakres opodatkowania i ciężar podatkowy spoczywający na podatniku są porównywalne w obu jurysdykcjach, np. wysokość stawek podatków danego rodzaju różni się jedynie nieznacznie, taka konkurencja podatkowa jest irrelevantna prawnie i gospodarczo, gdyż nie ma większego wpływu na decyzje podatników o alokacji zasobów i zmianie miejsca prowadzenia działalności. Nie daje ona także podstaw do podejmowania działań mających na celu obniżenie zobowiązania podatkowego w kraju, przez opodatkowanie dochodów, czy majątku za granicą.

Natomiast w przypadku szkodliwej konkurencji podatkowej rozwiązania podatkowe przyjęte w jednym państwie wywierają wyraźny i niezaprzeczalny wpływ na realizację polityki fiskalnej przez inne państwo. Komisja Europejska w 1997 r. w stosunku do Państw Członkowskich Unii Europejskiej za szkodliwy poziom konkurencji podatkowej uznała „taki poziom swobody w zakresie stanowienia prawa podatkowego, który przyczynia się do powstawania znaczących różnic między opodatkowaniem inwestycji krajowych i zagranicznych, a nawet do zwalniania tych drugich z podatku w niektórych krajach UE³”.

Szkodliwa konkurencja podatkowa powinna być postrzegana jako szczególnie niebezpieczny, z punktu widzenia funkcjonowania danego państwa, rodzaj szerzej pojmowanej konkurencji gospodarczej. Prowadzi ona bezpośrednio do obniżenia dochodów podatkowych, a tym samym niekorzystnie przekłada się na stan finansów publicznych. Powoduje, że aby uniknąć powstania lub zwiększenia deficytu budżetowego, uszczerbek we

² P. Lilley, *Brudne interesy*, Gliwice 2006, s. 56.

³ Towards tax co-ordination in the European Union – a package to tackle harmful tax competition, Commission of the European Communities, Economic Paper 1997, Brussels, nr 495, s. 3.

wpływach podatkowych do budżetu trzeba ograniczać cięciami wydatków lub podnoszeniem poziomu tych danin publicznych, których uniknięcie z wykorzystaniem różnorodności systemów prawnych poszczególnych państw, nie jest takie łatwe. Niekorzystny wpływ konkurencji podatkowej i podejmowanego w oparciu o nią arbitrażu podatkowego – polegającego na wyborze przez podatników tych jurysdykcji podatkowych, w których zasady opodatkowania są dla nich korzystniejsze – zaznacza się szczególnie wyraźnie w okresie globalnego kryzysu finansowego i towarzyszącego mu spowolnienia gospodarczego. W czasie, gdy spadek poziomu produkcji i osiąganych dochodów ogranicza zasilanie budżetu we wpływy z tytułu praktycznie wszystkich rodzajów podatków, szczególnie istotne wydaje się podjęcie działań mających „uszczelnić” krajowy system podatkowy. Jeżeli bowiem jedno państwo, korzystając ze swojej suwerenności, tworzy regulacje podatkowe w sposób szkodliwy konkurencyjne względem innych państw, to te inne państwa, powołując się na prawa wynikające z ich suwerenności, mogą tworzyć przepisy mające przeciwdziałać niekorzystnym skutkom szkodliwej konkurencji. Podjęcie tego typu inicjatyw nie powinno być niczym nadzwyczajnym – stanowią one bowiem przejaw ochrony podstawowych interesów fiskalnych państwa. Trudna do wytłumaczenia jest raczej sytuacja, gdy ustawodawca będąc świadomy faktu stosowania niekorzystnej konkurencji podatkowej przez określone podmioty prawa międzynarodowego, nie podejmuje trudu by przeciwdziałać wymierzonym w jego kraj następstwom takich praktyk.

Istniejąca niejednorodność przepisów podatkowych między poszczególnymi jurysdykcjami, nosząca znamiona szkodliwej konkurencji podatkowej, stwarza podatnikom sprzyjające warunki do podejmowania działań idących w dwóch kierunkach. Po pierwsze, podatnicy mogą zmienić swoją rezydencję podatkową, przykładowo przenosząc działalność gospodarczą do państwa o niższym stopniu obciążeń fiskalnych. Po drugie, niektórzy podatnicy podejmą próbę stosowania tzw. międzynarodowego planowania (optymalizacji) podatkowej bez zmiany swojej obecnej rezydencji podatkowej i przeniesienia dotychczasowej aktywności za granicę.

Praktyką często spotykaną w ramach międzynarodowego planowania podatkowego jest tworzenie w rajach podatkowych swoistych „*wehikułów korporacyjnych*”, spółek zależnych, zawiązywanych nie tyle w celu prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej, lecz jedynie dla uniknięcia wyższego opodatkowania w kraju rezydencji podatkowej. Mechanizm optymalizacyjny działa w tym przypadku w ten sposób, że podatnik („spółka matka”) z kraju o wyższym stopniu obciążeń podatkowych kieruje do kontrolowanej przez siebie jednostki

zagranicznej dochód, który wygenerowałby w wyniku międzynarodowych transakcji gospodarczych i inwestycji zagranicznych. Jednocześnie w kraju siedziby jednostki kontrolowanej poziom opodatkowania jest niższy lub pewne źródła przychodów w ogóle nie podlegają opodatkowaniu, co oznacza faktyczną ucieczkę przed opodatkowaniem w kraju rezydencji podatnika kontrolującego wehikuł.

Opisane wyżej praktyki – choć mieszczące się w granicach wyznaczonych przepisami prawa – mają charakter jednoznacznie negatywny z punktu widzenia interesów państwa, w którym swoją siedzibę bądź rezydencję podatkową posiada podatnik próbujący uniknąć opodatkowania. Prowadzą one bowiem do zmniejszania dochodów budżetu – zarówno państwa jak i jednostek samorządu terytorialnego. Co więcej, ograniczeniu wpływów podatkowych od danego podmiotu nie towarzyszy zazwyczaj zaprzestanie z korzystania przez niego z szeroko pojętych świadczeń publicznych. Wynika to z faktu, że centrum aktywności takiego podatnika nadal pozostaje na terytorium kraju – kontrolowana jednostka zależna za granicą nie prowadzi bowiem realnej działalności. Podatnik korzysta więc z różnego rodzaju usług i transferów, które oferuje mu państwo. Prowadząc faktyczną działalność w Polsce, wykorzystuje infrastrukturę w znacznej mierze finansowaną ze środków publicznych, pochodzących głównie z podatków. Sam jednak ogranicza swoją partycypację w ponoszeniu ciężarów publicznych i finansowaniu zadań państwa. Korzysta z tego, że podatki płacą inne podmioty. Zjawisko tego typu opisane zostało w dorobku ekonomii normatywnej przez przedstawicieli szkoły ekonomii dobrobytu i określane bywa mianem „jazdy na gapę”. W ujęciu czysto ekonomicznym jest ono o tyle niekorzystne, że prowadzi do zaburzeń równowagi rynkowej, odchylając poziom produkcji od punktu równowagi i zwiększając amplitudę w ramach faz cyklu koniunkturalnego.

Negatywne konsekwencje ekonomiczne unikania opodatkowania w sposób wyżej opisany, połączone z następstwami fiskalnymi takich działań, stanowią szczególne zagrożenie dla stabilności rynków i efektywności gospodarki w okresie spowolnienia gospodarczego z jakim już od kilku lat zmagają się gospodarka światowa. Swego rodzaju „doszczelnienie” krajowego systemu podatkowego wydaje się być obecnie nie tyle wartym rozważenia postulatem, co niecierpiącą zwłoki koniecznością. Poziom długu publicznego zwiększa się bowiem w sposób niepokojący, a rosnące wydatki sektora publicznego próbuje się równoważyć nowymi daninami takimi, jak przykładowo podatek od kopalin. Tymczasem to właśnie ograniczenie procedury „uciekania” podatników z ich dochodem do rajów podatkowych pozwoliłoby uzyskać dodatkowe wpływy do budżetu państwa. W ten sposób

inicjatywa taka mogłaby stanowić częściową alternatywę dla koncepcji wprowadzenia nowych czy zwiększenia dotychczasowych obciążeń podatkowych. Temu właśnie celowi służy niniejszy projekt ustawy zmieniającej ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴, zwaną dalej: „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.” oraz ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵, zwaną dalej „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”.

Proponowanym w przedmiotowym projekcie ustawy nowelizującej rozwiązaniem, które miałyby przeciwdziałać opisanym wyżej praktykom unikania opodatkowania oraz ich negatywnym skutkom, jest „przypisanie” dochodów generowanych przez tzw. kontrolowaną jednostkę zagraniczną (ang. *Controlled Foreign Company*, CFC) podmiotowi ją kontrolującemu; proporcjonalnie do zaangażowania kapitałowego podmiotu kontrolującego w jednostce kontrolowanej. Zaangażowanie to mierzone byłoby udziałem w nominalnym kapitale zakładowym tej jednostki. W przypadku podmiotu kontrolującego, podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, powiększono by więc o odpowiednią część dochodów wygenerowanych przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną i to bez względu na to, czy dokonała ona podziału i wypłaty zysku. Natomiast podmioty kontrolujące – podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, mieliby obowiązek rozpoznać dochody z nowego źródła, odpowiadające określonej części dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej.

W projekcie ustawy zaproponowano, aby zastosowanie przedmiotowego narzędzia uzależnione było od kumulatywnego spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, obciążenie dochodu jednostki kontrolowanej zagranicznym podatkiem dochodowym powinno być niższe niż obciążenie tego samego dochodu odpowiednim podatkiem polskim. Jednocześnie przy ustalaniu poziomu obciążenia brano by pod uwagę jego rzeczywistą wielkość (z uwzględnieniem np. zwolnień i ulg podatkowych); bez ograniczania się jedynie do prostego porównania stawek podatków dochodowych w Polsce i w miejscu siedziby jednostki kontrolowanej. Drugim warunkiem objęcia opodatkowaniem byłoby niewykazanie przez podatnika, że kontrolowana przez niego jednostka zagraniczna realizuje rzeczywistą działalność gospodarczą. Podatnik nie musiałby jednak udowadniać rzeczywistego charakteru prowadzonej przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną działalności, jeżeli w państwie

⁴ (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.).

⁵ (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.).

siedziby jednostki kontrolowanej obowiązuje Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.

2. Zarys dotychczasowych polskich rozwiązań prawnych i propozycja zmian.

Obecnie obowiązujące przepisy polskich ustaw nie przewidują dostatecznie skutecznych mechanizmów pozwalających na wyeliminowanie bądź skuteczne ograniczenie skali zjawiska „ucieczki przed opodatkowaniem”. Ze względów przedstawionych w pkt 1 uzasadnienia regulacja taka jest ze wszech miar potrzebna.

3. Informacja o rozwiązaniach stosowanych w innych krajach.

Rozwiązania analogiczne do przedstawionego w pkt 1 funkcjonują już od dłuższego czasu w wielu państwach europejskich, takich jak np.: Dania, Finlandia, Litwa, Niemcy, Węgry, Włochy, Norwegia, Portugalia, Szwecja i Wielkiej Brytania. Przepisy umożliwiające objęcie opodatkowaniem dochodów transferowanych do kontrolowanych jednostek zagranicznych w formie szczególnie rozbudowanej i kompleksowej funkcjonują w prawie niemieckim i to już od blisko 40 lat. Zasadniczy element stosownej regulacji zamieszczony został w ustawie z dnia 8 września 1972 r. o opodatkowaniu zagranicznych przesunięć majątku (*Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen*, BGBl. I S. 1768). Uzupełnieniem tej regulacji są natomiast przepisy niemieckich ustaw dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od osób prawnych. Rozwiązania zawarte w przywołanych aktach prawnych zostały przeanalizowane podczas prac nad przedmiotowym projektem, zwłaszcza ze względu na fakt, że sprawdziły się w praktyce, a ich ewolucyjny rozwój inicjowany kolejnymi orzeczeniami Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zapewnia wysoki poziom zgodności z prawem wspólnotowym.

Odwołując się do doświadczeń innych państw europejskich, należy podkreślić, że zaproponowana koncepcja opodatkowania kontrolowanych jednostek zagranicznych, została zharmonizowana z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) i nie narusza tym samym podstawowych swobód traktatowych – przede wszystkim swobody prowadzenia działalności gospodarczej oraz swobody przepływu kapitału. Trybunał wypowiedział się kilkakrotnie na temat zgodności z prawem wspólnotowym regulacji antytransferowych opartych na opodatkowaniu kontrolowanych jednostek zagranicznych, wprowadzonych przez niektóre Państwa Członkowskie. Kluczowe znaczenie w tej kwestii ma wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie *Cadbury Schweppes vs Comisioners of Inland*

*Revenue*⁶, w którym ETS wyraził stanowisko, że regulacje nakazujące uwzględniać dochody kontrolowanych spółek zagranicznych w podstawie opodatkowania spółki dominującej są dopuszczalne w świetle prawa wspólnotowego tylko wówczas, gdy dotyczą tych spółek kontrolowanych, które mają charakter jedynie czysto sztucznych struktur. W uzasadnieniu orzeczenia ETS wyjaśnił, że: „Artykuły 43 WE i 48 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uwzględnieniu w podstawie opodatkowania spółki będącej rezydentem z siedzibą w państwie członkowskim dochodu osiągniętego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w innym państwie członkowskim, jeżeli dochód ten podlega tam niższemu poziomowi opodatkowania niż stosowany w pierwszym państwie, chyba że takie uwzględnienie dotyczy jedynie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie należnego podatku krajowego. Należy zatem zaniechać takiej formy opodatkowania, jeżeli okaże się na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia przez osoby trzecie, że niezależnie od istnienia motywów natury podatkowej, rzeczona spółka kontrolowana rzeczywiście ma siedzibę w przyjmującym państwie członkowskim i faktycznie wykonuje tam działalność gospodarczą”.

Mając na uwadze przywołane stanowisko Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w modelowej konstrukcji nowego rozwiązania podatkowego przewidziano, że podatnik nie dolicza do swojej podstawy opodatkowania lub nie opodatkowuje odrębnie dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, jeżeli wykaże, że jednostka ta realizuje w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą. Jednocześnie w projekcie podano przykładowe kryteria oceny rzeczywistego charakteru prowadzonej działalności, takie jak: cechy kontrahentów, adekwatny poziom zatrudnienia, odpowiednie kwalifikacje i obowiązki pracowników, czy źródło pochodzenia dochodów jednostki.

Opisane powyżej w sposób ogólny rozwiązanie, polegające na uwzględnieniu przez polskich podatników w podstawie opodatkowania dochodów generowanych przez tzw. kontrolowane jednostki zagraniczne, wymaga zmian ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Obie te ustawy są jednocześnie zmieniane przedmiotową nowelizacją – i w obu przypadkach wprowadzane rozwiązania mają analogiczny charakter – jak chodzi o ich skutki – choć różnią się w szczegółach ze względu na odmienności w konstrukcji każdego z podatków dochodowych.

⁶ Sygn. C-196/04.

4. Szczegółowa charakterystyka przepisów nowelizacji.

W art. 1 projektu dokonuje się zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegających od strony techniczno – legislacyjnej na dodaniu kilku nowych przepisów.

W art. 2 w ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. proponuje się dodać dwa nowe punkty (8 i 9). Zabieg ten ma charakter techniczno – porządkowy, a przedmiotowa zmiana jest następstwem wprowadzenia nowej kategorii przychodów w ramach innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Dla rozwiania mogących się ewentualnie pojawić wątpliwości projektodawca *expressis verbis* stwierdził, że przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie stosuje się do tych przypadków, gdy przychody rozpoznawane jako dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej nie podlegają opodatkowaniu na podstawie proponowanego art. 20 ust. 1b do 1g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Zaproponowana zmiana w art. 9 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., polegająca na dodaniu pkt 3, ma na celu wyłączenie możliwości obniżania dochodów ze źródła w postaci kontrolowanej jednostki zagranicznej o straty z tego źródła, wykazane w ciągu 5 lat podatkowych następujących przed rokiem, w którym osiągnięty został dochód.

Proponowana zmiana w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. polega na dodaniu przychodów, o których mowa w dodawanym art. 20 ust. 1b – 1g (przychodów będących dochodem kontrolowanej jednostki zagranicznej) do katalogu przychodów, w stosunku do których nie stosuje się kasowej metody rozpoznania.

Proponowany art. 20 ust. 1b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. tworzy nową kategorię przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Są nimi, ale tylko w odniesieniu do podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, dochody kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki.

W proponowanym art. 20 ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przedstawiono definicję kontrolowanej jednostki zagranicznej. W aspekcie formy prawnej, podmiot taki jest spółką wyposażoną w osobowość prawną według przepisów państwa, w którym ma ona siedzibę. Ponadto, ze względu na jej zagraniczny charakter, jednostka kontrolowana nie może posiadać zarządu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Element kontroli wykonywanej

nad taką jednostką przejawia się zaś w tym, że podatnicy podlegający na terytorium kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych:

- posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50 % udziałów lub akcji tej spółki, lub
- dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy albo użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub
- w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.

W proponowanym art. 20 ust. 1d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. rozszerzono zakres podmiotów, które ze względu na formę prawną mogą być uznane za kontrolowane jednostki zagraniczne. W celu objęcia tym pojęciem możliwie jak najszerszej grupy jednostek organizacyjnych prowadzących działalność gospodarczą projektodawca przewidział, że kontrolowaną jednostką zagraniczną jest także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy, bez względu na to, czy posiada osobowość prawną, mający siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa jest traktowany jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Ustalając istnienie elementu kontroli wykonywanej nad taką jednostką będąc brane pod uwagę kryteria wymienione w art. 20 ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który to przepis w tym zakresie będzie stosowany odpowiednio.

Proponowany art. 20 ust. 1e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. formułuje zasadę tzw. mniejszego obciążenia. Zgodnie z nią przychód z nowego źródła, jakim będzie kontrolowana jednostka zagraniczna, podlega opodatkowaniu, tylko gdy rzeczywiste opodatkowanie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej podatkiem dochodowym w państwie jej siedziby, jest niższe – z uwzględnieniem w szczególności ulg i zwolnień – niż w Polsce lub dochody te są wolne od opodatkowania.

W proponowanym art. 20 ust. 1f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przedstawiono negatywne przesłanki opodatkowania dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej. Dochody takie nie podlegają zaliczeniu do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., jeżeli zachodzi choćby jedna z następujących przesłanek:

- podatnik wykaże, że jednostka kontrolowana prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą, lub
- w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.

Pierwsza z wymienionych przesłanek nawiązuje wprost do warunków dopuszczalności tego typu opodatkowania sformułowanych we wspomnianym wcześniej wyroku ETS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie *Cadbury Schweppes vs Comisioners of Inland Revenue*⁷. Dla większej precyzji regulacji w proponowanym art. 20 ust. 1g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wyliczono jakie okoliczności powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu, że jednostka kontrolowana prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą. Katalog ten ma charakter otwarty, dzięki czemu ocena wykonywanej działalności będzie bardziej elastyczna, to znaczy lepiej dostosowana do parametrów i cech różnych rynków, specyfiki prowadzonej działalności, sytuacji rynkowej, zwłaszcza w danej branży, itd. Działalność wykonywana przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną powinna być rzeczywista w ujęciu ekonomicznym i to właśnie różne kategorie i metody stosowane w szeroko pojętych naukach ekonomicznych będą stanowić najlepsze kryteria dokonywanej oceny. Projektodawca w ww. przepisie wskazał kilka takich kryteriów. Po pierwsze, to cechy charakterystyczne tzw. potencjału społecznego przedsiębiorstwa. Podstawowy trzon takiego zasobu stanowią pracownicy i wartość dodana jaką wnoszą do organizacji. Dlatego też ustalając, czy jednostka rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą należy uwzględnić z jednej strony poziom zatrudnienia a z drugiej – kwalifikacje pracowników, by następnie ocenić ich adekwatność z obrotem, rodzajem i skalą prowadzonej działalności. Po drugie, nie bez znaczenia pozostaje też struktura kontrahentów, zwłaszcza takie jej cech jak liczebność oraz rodzaj podmiotów, z którymi jednostka kooperuje. Po trzecie zaś, jako kryterium oceny w proponowanym przepisie wskazano źródła pochodzenia przychodów kontrolowanej jednostki zagranicznej. Na pozorność prowadzenia działalności mogłaby wskazywać zwłaszcza sytuacja, gdy jednostka ma tylko jedno źródło przychodów, zwłaszcza gdy wartości jednostkowych transakcji odbiegają *in plus* od wartości rynkowej.

W art. 1 pkt 5 projektu zamieszczono przepis zmieniający art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Proponowana zmiana sprowadza się do tego, aby do kosztów uzyskania

⁷ Sygn. C-196/04.

przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych nie zaliczać straty osiągniętej w danym roku przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną.

W celu precyzyjnego określenia dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, który jednocześnie będzie stanowił przychód w ujęciu polskich podatków dochodowych proponuje się w art. 24 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dodać ust. 19 i 20. Ustęp 19 określa według jakich reguł należy rozpoznawać dochód do opodatkowania. Zgodnie z tą regulacją, jest to dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej ustalony według przepisów podatkowych dotyczących podatków dochodowych obowiązujących w państwie jej siedziby, co oznacza, że dochód będzie rozpoznawany według reguł właściwych obcemu prawu podatkowemu. Wynika to z faktu, że skoro jednostka działa w obcej jurysdykcji podatkowej, to również stosuje tamtejsze przepisy, a „korygowanie” (dostosowywanie) dochodu do standardów właściwych prawu polskiemu byłoby niejednokrotnie czasochłonne i kosztowne. Jednocześnie ww. przepis wskazuje moment, na który ustala się dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej. Jest to ostatni dzień zakończonego roku podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej.

Proponowany art. 24 ust. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stanowi doprecyzowanie przepisu określającego sposób swoistego przypisania odpowiedniej części dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej podatnikowi, który podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z dodawanym art. 20 ust. 1b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jako przychód z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jest rozpoznawana tylko ta część dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, która odpowiada udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki. Natomiast art. 24 ust. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stanowi, że udział w nominalnym kapitale kontrolowanej jednostki zagranicznej ustala się według stanu na ostatni dzień roku podatkowego podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Wysokość stawki podatku stosowanej do dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej „przypisanych” osobie fizycznej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, określa proponowany art. 30f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zaproponowana stawka podatku w tym przypadku wynosi 19 %, co jest zgodne z wysokością obecnie obowiązujących stawek w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zmiany w art. 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wynikają z konieczności uregulowania obowiązków sprawozdawczych dla podatku odprowadzanego od przychodów z nowego źródła w ramach innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Analogicznie jak to ma miejsce w przypadku opodatkowania dochodów z kapitałów, pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej oraz odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, podatnicy będą składać urzędowo odrębne zeznania, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty), w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. W celu wprowadzenia takiego rozwiązania zaproponowano dodanie punktu 4 do art. 45 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zawierającego katalog dochodów wykazywanych w odrębnych zeznaniach.

Zaproponowane dodanie punktu 5 w art. 45 ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. będzie skutkowało tym, że należny podatek z tytułu odpowiedniej części dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej powinien być wpłacony przez podatnika w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. Pozwoli to utrzymać spójność funkcjonujących dotychczas rozwiązań ustawowych w zakresie terminów wpłaty podatku.

Artykuł 2 ustawy nowelizującej wprowadza zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Ich celem jest „przypisanie” odpowiedniej części dochodu kontrolowanych jednostek zagranicznych podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych, podlegającym w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zasadnicza konstrukcja opodatkowania niektórych dochodów jednostek zagranicznych wykazuje znaczną zbieżność z analogicznym rozwiązaniem zaproponowanym dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Najistotniejsza różnica polega na tym, że w podatku dochodowym od osób prawnych odpowiednia część dochodu kontrolowanych jednostek zagranicznych będzie doliczana do ogólnej podstawy opodatkowania, a nie rozpoznawana jako samodzielna podstawa z wyodrębnionego źródła dochodów. Proponowany art. 18d ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi bowiem, że podatnik podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce do podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., dolicza dochody kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałowi podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki.

W proponowanym art. 18d ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przedstawiono definicję kontrolowanej jednostki zagranicznej. W aspekcie formy prawnej, podmiot taki jest spółką wyposażoną w osobowość prawną według przepisów państwa, w którym ma ona siedzibę. Ponadto jednostka kontrolowana nie może posiadać zarządu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Element kontroli wykonywanej nad taką jednostką przejawia się w tym, że podatnicy podlegający na terytorium kraju nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych:

- posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50 % udziałów lub akcji tej spółki, lub
- dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy albo użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub
- w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.

W proponowanym art. 18d ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. rozszerzono zakres podmiotów, które ze względu na formę prawną mogą być uznane za kontrolowane jednostki zagraniczne. W celu objęcia tym pojęciem możliwie jak najszerszej grupy jednostek organizacyjnych prowadzących działalność gospodarczą projektodawca przewidział, że kontrolowaną jednostką zagraniczną jest także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy, bez względu na to, czy posiada osobowość prawną, mający siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa jest traktowany jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania. Ustalając istnienie elementu kontroli wykonywanej nad taką jednostką będą brane pod uwagę kryteria wymienione w art. 18d ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., który to przepis w tym zakresie będzie stosowany odpowiednio.

Proponowany art. 18d ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. określa według jakich reguł należy rozpoznawać dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej podlegający doliczeniu do podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tą regulacją, jest to dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej ustalony zgodnie z przepisami podatkowymi dotyczącymi podatków dochodowych obowiązujących w państwie siedziby jednostki, co oznacza, że dochód będzie rozpoznawany według reguł właściwych obcemu prawu podatkowemu. Wynika to z faktu, że skoro jednostka działa w obcej

jurysdykcji podatkowej, to również stosuje tamtejsze przepisy, a „korygowanie” (dostosowywanie) dochodu do standardów właściwych prawu polskiemu byłoby niejednokrotnie czasochłonne i kosztowne. Jednocześnie ww. przepis wskazuje moment, na który ustala się dochód kontrolowanej jednostki zagranicznej. Jest to ostatni dzień zakończonego roku podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej.

Proponowany art. 18d ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi, że w przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej w sposób i według stanu na ostatni dzień zakończonego roku podatkowego kontrolowanej jednostki zagranicznej, dochody te określa się w drodze oszacowania.

Proponowany art. 18d ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi doprecyzowanie przepisu określającego zakres doliczenia odpowiedniej części dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej podatnikowi, który podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z dodawanym art. 18d ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jako dochód podlegający doliczeniu jest rozpoznawana tylko ta część dochodu kontrolowanej jednostki zagranicznej, która odpowiada udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki. Natomiast art. 18d ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi, że udział w nominalnym kapitale kontrolowanej jednostki zagranicznej ustala się według stanu na ostatni dzień roku podatkowego podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Kolejny proponowany przepis – to jest art. 18d ust. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – formułuje zasadę tzw. mniejszego obciążenia. Zgodnie z nią dochody kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy dolicza się do podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, tylko gdy rzeczywiste opodatkowanie tych dochodów podatkiem dochodowym w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej, z uwzględnieniem w szczególności ulg i zwolnień, jest niższe niż w Polsce lub dochody te są wolne od opodatkowania.

W proponowanym art. 18d ust. 8 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przedstawiono negatywne przesłanki opodatkowania dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej. Dochody takie nie podlegają doliczeniu do podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli zachodzi choćby jedna z następujących przesłanek:

- podatnik wykaże, że jednostka kontrolowana prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą, lub
- w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy Dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.

Pierwsza z wymienionych przesłanek nawiązuje wprost do warunków dopuszczalności tego typu opodatkowania sformułowanych we wspomnianym wcześniej wyroku ETS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie *Cadbury Schweppes vs Comisioners of Inland Revenue*⁸. Dla precyzności regulacji w proponowanym art. 18d ust. 9 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wyliczono jakie okoliczności powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu, że jednostka kontrolowana prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą. Katalog ten ma charakter otwarty, dzięki czemu ocena wykonywanej działalności będzie bardziej elastyczna, to znaczy lepiej dostosowana do parametrów i cech różnych rynków, specyfiki prowadzonej działalności, sytuacji rynkowej, zwłaszcza w danej branży, itd. Działalność wykonywana przez kontrolowaną jednostkę zagraniczną powinna być rzeczywista w ujęciu ekonomicznym i to właśnie różne kategorie i metody stosowane w szeroko pojętych naukach ekonomicznych będą stanowić najlepsze kryteria dokonywanej oceny. Projektodawca w ww. przepisie wskazał kilka takich kryteriów. Po pierwsze, to cechy charakterystyczne tzw. potencjału społecznego przedsiębiorstwa. Podstawowy trzon takiego zasobu stanowią pracownicy i wartość dodana jaką wnoszą do organizacji. Dlatego też ustalając, czy jednostka rzeczywiście prowadzi działalność gospodarczą należy uwzględnić z jednej strony poziom zatrudnienia a z drugiej – kwalifikacje pracowników, by następnie ich wskazania z obrotem, rodzajem i skalą prowadzonej działalności. Po drugie, nie bez znaczenia pozostaje też struktura kontrahentów, zwłaszcza takie jej cech jak liczebność oraz rodzaj podmiotów, z którymi jednostka kooperuje. Po trzecie zaś, jako kryterium oceny w proponowanym przepisie wskazano źródła pochodzenia przychodów kontrolowanej jednostki zagranicznej. Na pozorność prowadzenia działalności mogłaby wskazywać zwłaszcza sytuacja, gdy jednostka ma tylko jedno źródło przychodów, zwłaszcza gdy wartości jednostkowych transakcji odbiegają *in plus* od wartości rynkowej.

⁸ Sygn. C-196/04.

Artykuł 3 projektu zawiera przepisy przejściowe, określające od którego momentu należy stosować nową regulację. Zasadniczo ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym oraz o podatku dochodowym od osób prawnych w swoim znowelizowanym brzmieniu mają zastosowanie do rozliczeń podatków dochodowych począwszy od rozliczenia za rok 2013. Natomiast w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w brzmieniu nadanym niniejszą nowelizacją, mają zastosowanie do rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych poczynając od rozliczenia za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2012 roku.

Uwzględniając zasady dotyczące dokonywania zmian w systemie podatkowym i tworzących go aktach prawnych, w art. 4 projektu ustawy nowelizującej przewidziano, że ustawa ta wchodzi w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 2013 roku.

Projektowana ustawa nie podlega notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych zawierających przepisy techniczne.

5. OCENA SKUTKÓW REGULACJI

A. Podmioty, na które będzie oddziaływał akt normatywny.

Projektowana nowelizacja będzie oddziaływać na podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i z tego tytułu podlegają obowiązkowi podatkowemu na tym terytorium od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia. Ogólne obciążenie podatkowe tych podmiotów z tytułu podatków dochodowych ulegnie zwiększeniu, jeżeli posiadają one kontrolę nad zagraniczną jednostką i jeżeli jednocześnie zaistnieją pozostałe okoliczności wymagane przez ustawę.

W sposób pośredni proponowane przepisy mogą wywierać oddziaływanie także na kontrolowane jednostki zagraniczne. Przedmiotowa nowelizacja ograniczy możliwość dokonywania optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem tego typu podmiotów. Utrzymywanie kontroli przez podatników krajowych nad jednostkami „fasadowymi”, nieprowadzącymi faktycznej działalności gospodarczej, a tworzonymi jedynie w celu uniknięcia opodatkowania, zapewne okaże się w nowym stanie prawnym niecelowe i nieopłacalne. Wobec tego należy się spodziewać, że prawa właścicielskie w kontrolowanych jednostkach zagranicznych będą zbywane na rzecz innych podmiotów (zwłaszcza spoza Polski) lub jednostki te zostaną poddane likwidacji.

Wprowadzenie proponowanych konstrukcji podatkowych spowoduje także konieczność dostosowania się do nich organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Zakres obowiązków aparatu skarbowego zwiększy się więc w związku z „opodatkowaniem” dochodów kontrolowanych jednostek zagranicznych.

B. Konsultacje społeczne.

W celu wypracowania rozwiązań podatkowych efektywnych, a jednocześnie uwzględniających w największym możliwym zakresie oczekiwania partnerów społecznych, przed przekazaniem Marszałkowi Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedmiotowy projekt ustawy został zaopiniowany przez

C. Wpływ aktu normatywnego na dochody i wydatki sektora finansów publicznych.

Projekt ustawy będzie miał bezpośredni wpływ na dochody i nie będzie miał bezpośredniego wpływu na wydatki sektora finansów publicznych.

Proponowana nowelizacja powinna prowadzić do zwiększenia dochodów budżetowych z tytułu podatków dochodowych, zarówno od osób fizycznych jak i prawnych. Nowe przepisy przyczynią się do „uszczelnienia” polskiego systemu podatkowego, zniechęcając podmioty, które dotychczas płaciły podatki w Polsce, przed transferowaniem zysków oraz majątku do innych jurysdykcji, w tym zwłaszcza do tzw. „rajów podatkowych”. Obrazowo rzecz ujmując, jeżeli nowe zasady opodatkowania zniechęcą podatników polskich do uciekania z opodatkowaniem za granicę, korzyścią dla budżetu centralnego oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego będą dodatkowe wpływy z tytułu podatków dochodowych, które w przypadku braku przedmiotowej nowelizacji zasiliby – chociaż oczywiście mniejszymi kwotami – budżety państw obcych (tych, w których zlokalizowane są kontrolowane jednostki zagraniczne). Natomiast jeżeli podatnik zdecyduje się – co powinno być jednak dla niego ekonomicznie nieopłacalne – tak jak dotychczas transferować zyski krajowe celem ich opodatkowania w jednostce zagranicznej, zapłaci on podatek w Polsce i to od przypadającej na niego części w całości dochodów jednostki kontrolowanej. Co więcej, dochody kontrolowanej jednostki zagranicznej będą stanowiły lub zwiększą podstawę opodatkowania polskim podatkiem dochodowym nawet wówczas, gdy jednostka zagraniczna zatrzyma wygenerowany zysk. Tym samym w wyniku rozpoznania nowych źródeł przychodów oraz zwiększenia dotychczasowej podstawy opodatkowania budżet uzyska dodatkowe wpływy podatkowe ze swoistych „nowych tytułów”. Najprawdopodobniej jednak nie będą miały one większego znaczenia w skali wartości całkowitych dochodów podatkowych państwa. Główny bowiem, pozytywny efekt fiskalny proponowanej nowelizacji zaznaczy się poprzez zwiększenie wpływów do budżetu z tytułu podatków dochodowych w efekcie uszczelnienia polskiego systemu podatkowego i rezygnacji z ucieczki przed opodatkowaniem dochodów za granicę.

Należy podkreślić, że gdyby kontrolowana jednostka zagraniczna generowała na swej działalności straty, to nie będą one uwzględniane przez podatników polskich jako koszt uzyskania przychodów, jak również nie pomniejszą one podstawy opodatkowania. Dzięki temu wprowadzenie przedstawionej regulacji będzie miało jedynie dodatni wpływ na wielkość dochodów budżetu z tytułu podatków dochodowych.

Analizując wpływ proponowanej ustawy na dochody sektora finansów publicznych należy brać także pod uwagę, że jest ona częścią większego pakietu ściśle powiązanych regulacji, mających na celu racjonalizację i zwiększenie efektywności polskiego systemu podatkowego. Zatem skutki budżetowe przedmiotowego projektu należy rozpatrywać również z uwzględnieniem efektu synergii, jaki powstanie w wyniku równoległego wprowadzenia do polskiego systemu prawnego rozwiązań dotyczących opodatkowania czynności związanych z likwidacją oraz ograniczeniem działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, instytucji Rejestru Operacji Gospodarczych, postępowania ujawnieniowego w zakresie podstaw opodatkowania oraz nadzoru nad cenami transferowymi. Przedmiotowy pakiet ustaw – jako całość – z jednej strony pozwoli utrzymać bazę podatkową na dotychczasowym poziomie, a zapewne także ją zwiększy, z drugiej strony zaś, podnosząc efektywność całego systemu fiskalnego, zapewni dodatkowe wpływy do budżetu. Jednocześnie zauważyć należy, że pozytywne oddziaływanie fiskalne rozwiązań nie nakładających wprost nowych obciążeń podatkowych będzie miało charakter pośredni. Z drugiej jednak strony działania zmierzające do zwiększenia sprawności i skuteczności funkcjonowania aparatu skarbowego są równie istotnym elementem systemu redystrybucji dochodów, co bezpośrednie obciążenia podatkowe. Uwzględniając kompleksowość i wzajemny synergiczny skutek oddziaływania proponowanych w ramach pakietu narzędzi i instytucji prawnych, szacuje się, że wejście w życie ustaw składających się na przedmiotowy pakiet pozwoli uzyskać dodatkowe dochody budżetowe rządu 65 – 73 mld zł rocznie. Projektodawca przewiduje, że proponowane akty prawne doprowadzą do zwiększenia wartości dochodów budżetowych z tytułu obydwu podatków dochodowych średnio o 10 – 12% w pierwszych latach obowiązywania tych regulacji. Jednocześnie w tym okresie powinny się zwiększyć dochody z tytułu podatków pośrednich (podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego) o około 5 – 6%. Na to nałożą się dodatkowe wpływy z tytułu proponowanych w niniejszym projekcie zmian w podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych oraz wprowadzenia tzw. „podatku wyjścia”. Skutki całego pakietu ustaw w skład, którego wchodzi projektowany akt prawny będą więc jednoznacznie pozytywne dla sektora finansów publicznych ze względu na wzrost dochodów budżetowych zarówno na szczeblu centralnym jak i samorządowym (ze względu na udział jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z tytułu podatku dochodowego).

Projekt ustawy nakłada dodatkowe obowiązki na polskie organy podatkowe, związane z obsługą administracyjną nowych obciążeń fiskalnych. Wśród takich

obowiązków wskazać można przykładowo szacowanie wysokości dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej, albo weryfikowanie istnienia relacji nadrzędności i podporządkowania organizacyjnego i kapitałowego między podmiotami. Realizacja tych zadań nie powinna implikować konieczności wyasygnowania dla aparatu skarbowego dodatkowych, specjalnych środków publicznych. Obciążenie nowymi zadaniami nie będzie znaczne (jedynie niewielki odsetek podatników posiada udziały w kontrolowanych jednostkach zagranicznych). Ponadto zadania te mieszczą się w dotychczasowych formach działania administracji podatkowej. Wobec tego należy oczekiwać, że nowe obowiązki będą realizowane przy wykorzystaniu dostępnych już obecnie zasobów kadrowych i materialnych aparatu skarbowego oraz w ramach obecnych planów budżetowych, nie zwiększając poziomu wydatków sektora finansów publicznych.

D. Wpływ aktu normatywnego na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw.

Projekt ustawy może pozytywnie oddziaływać na sektor przedsiębiorstw. Zatrzymanie kapitału (dochodów podatników) w Polsce będzie oznaczało potencjalne nowe inwestycje w kraju. Przedsiębiorcy, mając znacznie ograniczone możliwości ucieczki z dochodami za granicę, aby zmniejszyć opodatkowanie w Polsce zapewne będą także próbować zwiększyć pozycje kosztów w rachunku zysków i strat. Można się zatem spodziewać inwestycji w potencjał produkcyjny. To zaś powinno się przełożyć na wartość produktu krajowego brutto, ograniczając jej spadek lub zwiększając wzrost.

E. Wpływ aktu normatywnego na rynek pracy.

Projekt ustawy może mieć pozytywny wpływ na rynek pracy. Mechanizmy przeciwdziałające transferowi dochodów podatników krajowych w celu ich opodatkowania za granicą, powinny dać impuls do wykorzystania tych dochodów na rozbudowę potencjału produkcyjnego i zwiększanie skali działalności. Można z dużym prawdopodobieństwem przypuszczać, że będzie temu towarzyszyć także wzrost zatrudnienia.

F. Wpływ aktu normatywnego na sytuację i rozwój regionalny.

Projekt ustawy nie będzie miał bezpośredniego wpływu na sytuację i rozwój regionalny.

G. Wskazanie źródeł finansowania.

Projekt ustawy nie pociągnie za sobą bezpośrednich obciążeń budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

H. Zgodność z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy według wstępnej oceny projektodawcy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

Warszawa, 24 września 2012 r.

BAS-WAPEiM-2304/12

Pani Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

**Opinia prawna w sprawie zgodności z prawem Unii Europejskiej
poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od
osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych
(przedstawiciel wnioskodawców: poseł Armand Kamil Ryfiński)**

Na podstawie art. 34 ust. 9 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (M.P. z 2012 r. poz. 32) sporządza się następującą opinię:

I. Przedmiot projektu ustawy

Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje dodanie w obu zmienianych ustawach regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki.

Zgodnie z projektem, kontrolowaną jednostką zagraniczną byłaby spółka mająca osobowość prawną (pod pewnymi warunkami także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy) i nieposiadająca zarządu lub siedziby na terytorium RP, jeżeli podatnicy podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu:

- posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% udziałów lub akcji tej spółki,
- dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników, albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy lub użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub
- w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.

Przychody z kontrolowanej jednostki zagranicznej nie podlegałyby jednak opodatkowaniu w następujących przypadkach:

- rzeczywiste opodatkowanie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej podatkiem dochodowym w państwie jej siedziby jest równe lub wyższe niż w Polsce,
- podatnik wykaże, że jednostka ta prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą lub
- w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.

Celem proponowanych zmian jest przeciwdziałanie skutkom konkurencji podatkowej innych państw, w szczególności unikaniu opodatkowania na skutek pozornego przenoszenia działalności gospodarczej do państw, w których obowiązują niższe stawki podatków dochodowych.

Zgodnie z projektem, ustawa ma wejść w życie 1 stycznia 2013 r.

II. Stan prawa Unii Europejskiej w materii objętej projektem

Ze względu na przedmiot projektu ustawy należy wskazać następujące akty prawa Unii Europejskiej:

a) Art. 49-55 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TfUE) dotyczące swobody przedsiębiorczości. Przepisy te zakazują ograniczeń swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu art. 54 akapit drugi TfUE, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli. Przepis art. 52 ust. 1 TfUE przewiduje możliwość wprowadzania przez państwa członkowskie ograniczeń zakładających szczególne traktowanie cudzoziemców uzasadnione względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego lub zdrowia publicznego.

b) Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011 r., s. 1, ze zm.). Dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się być istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków. Dyrektywa ustanawia również przepisy dotyczące wymiany powyższych informacji drogą elektroniczną, a także zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie i Komisja mają współpracować w sprawach dotyczących koordynacji i oceny (art. 1 ust. 1 i 2). Co do zasady, dyrektywa dotyczy wszystkich podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo lub na jego rzecz lub przez jednostki terytorialne lub

administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne lub na ich rzecz (art. 2 ust. 1). Dyrektywa nie ma jednak zastosowania do podatku od wartości dodanej i ceł ani do podatków akcyzowych, objętych innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej. Dyrektywa nie ma również zastosowania do składek na ubezpieczenie społeczne, należnych państwu członkowskiemu lub jednostkom jego podziału lub instytucjom ubezpieczenia społecznego ustanowionym na mocy prawa publicznego (art. 2 ust. 2).

III. Analiza przepisów projektu pod kątem ustalonego stanu prawa Unii Europejskiej

Projekt ustawy dotyczy opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z kontrolowanej jednostki zagranicznej.

a) Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości (TS), pomimo iż podatki bezpośrednie (a do takich należy podatek dochodowy) należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one ją wykonywać z poszanowaniem prawa unijnego¹. Biorąc pod uwagę zaproponowaną w projekcie definicję jednostki kontrolowanej (zob. pkt I niniejszej opinii), należy proponowane rozwiązanie ocenić w kontekście swobody przedsiębiorczości. Zgodnie bowiem z orzecznictwem TS do zakresu stosowania postanowień TfUE dotyczących podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej należą przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie w przypadku, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu wywierać niewątpliwy wpływ na decyzje tej spółki i określanie jej działalności².

Swoboda przedsiębiorczości oznacza, że podmioty z państw członkowskich mają dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli. Swoboda przedsiębiorczości obejmuje, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii,

¹ Zob. wyrok TS z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz eG, która wstąpiła w ogół praw i obowiązków ITS Reisen GmbH przeciwko Finanzamt Köln-Mitte, pkt. 21 oraz przywołane tam orzecznictwo.

² Zob. wyrok TS z dnia 23 października 2007 r. w sprawie C-112/05 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Federalnej Niemiec, pkt. 13 i przywołane tam orzecznictwo.

prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji³.

Przepisy TfUE, niezależnie od ich literalnego brzmienia, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia nakładało ograniczenia na podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę założoną zgodnie z jego ustawodawstwem⁴.

W przypadku opiniowanego projektu oczywiste jest, że zakłada on odmienne traktowanie podatników w zależności od poziomu opodatkowania znajdującego zastosowanie do spółki, w której mają udział zapewniający im kontrolę nad nią. Jeśli bowiem podatnik założy spółkę (nabędzie udziały) w państwie członkowskim, w którym podlega ona niższemu poziomowi opodatkowania podatkiem dochodowym niż w Polsce, dochody osiągnane przez taką spółkę kontrolowaną będą przypisywane polskiemu podatnikowi, który będzie podlegać opodatkowaniu z tytułu tych dochodów. Natomiast jeśli spółka kontrolowana zostanie założona i będzie opodatkowana w państwie, w którym nie będzie podlegać niższemu poziomowi opodatkowania podatkiem dochodowym, projektowana ustawa nie będzie mieć zastosowania i polski podatnik nie będzie w takich okolicznościach podlegać opodatkowaniu z tytułu dochodów spółki kontrolowanej.

To odmienne traktowanie prowadzi do niekorzystnej sytuacji podatkowej część podatników korzystających ze swobody przedsiębiorczości.

Nie ulega wątpliwości, że proponowane przepisy, zakładające zróżnicowane traktowanie podatników i wynikające z niego niekorzystne położenie podatników posiadających spółkę kontrolowaną, podlegającą w innym państwie członkowskim niższemu poziomowi opodatkowania, mogą utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez takich podatników, zniechęcając ich do zakładania, nabywania lub posiadania spółki kontrolowanej w państwie członkowskim, w którym podlega ona takiemu poziomowi opodatkowania. Stanowią one zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

Ograniczenie takie może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia⁵.

Zgodnie z uzasadnieniem projektu, proponowane przepisy mają na celu przeciwdziałanie skutkom konkurencji podatkowej innych państw, w szczególności unikaniu opodatkowania na skutek pozornego przenoszenia

³ Zob. w szczególności wyrok TS z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain-ZN, pkt 35.

⁴ Zob. w szczególności wyrok TS z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, pkt 21.

⁵ Zob. wyrok TS z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, pkt 26.

działalności gospodarczej do państw, w których obowiązują niższe stawki podatków dochodowych.

W tym zakresie z utrwalonego orzecznictwa TS wynika, że istnienie korzyści wynikającej z niższego opodatkowania spółki kontrolowanej z siedzibą w państwie członkowskim innym niż to, w którym została założona spółka dominująca, samo w sobie nie upoważnia tego ostatniego państwa członkowskiego do wyrównywania tej korzyści poprzez mniej korzystne traktowanie spółki dominującej pod względem podatkowym⁶. Konieczność zapobieżenia zmniejszeniu wpływów z podatków nie należy ani do celów określonych w art. 52 ust. 1 TfUE, ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody przyznanej przez TfUE⁷. Z orzecznictwa wynika również, że sama okoliczność, iż podatnik tworzy drugi zakład, taki jak spółka kontrolowana, w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i usprawiedliwiać środka naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat⁸.

Środek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego⁹.

Dla oceny zachowania podatnika należy w szczególności wziąć pod uwagę cel swobody przedsiębiorczości. Celem tym jest umożliwienie obywatelom państwa członkowskiego utworzenia drugiego zakładu w innym państwie członkowskim w celu wykonywania tam przez nich działalności oraz wspierania w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Unii na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek. W tym celu swoboda przedsiębiorczości zmierza do umożliwienia obywatelom Unii uczestniczenia w sposób stały i ciągły w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie pochodzenia i do osiągania z tego korzyści¹⁰. W świetle tego celu, w przyjmującym państwie członkowskim pojęcie przedsiębiorczości w rozumieniu postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości zakłada faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej poprzez stały zakład w tym państwie na czas nieokreślony. Zakłada ona zatem rzeczywiste utworzenie danej spółki w przyjmującym państwie członkowskim i faktyczne wykonywanie w nim działalności gospodarczej. Z powyższego wynika, że ograniczenie swobody

⁶ Zob. wyrok TS z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, pkt 21.

⁷ Zob. wyrok TS z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, pkt 56.

⁸ Zob. wyrok TS z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, pkt 27.

⁹ Zob. wyrok TS z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, pkt 37.

¹⁰ Zob. wyrok TS z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, pkt 25.

przedsiębiorczości można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym¹¹.

W świetle tych rozważań należy ocenić, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z proponowanych przepisów może być uzasadnione motywami zwalczania czysto sztucznych struktur i czy ewentualnie jest ono proporcjonalne ze względu na ten cel.

Projektowane przepisy dotyczą sytuacji, w których podatnicy zakładają spółki kontrolowane (nabywają w nich udziały), które w państwie członkowskim swojej siedziby podlegają poziomowi opodatkowania niższemu niż kwota podatku, jaką należałoby zapłacić w Polsce, gdyby dochody spółki kontrolowanej były opodatkowane w Polsce, a spółki kontrolowane w państwie swej siedziby nie prowadzą rzeczywistej działalności.

Przewidując uwzględnienie dochodu spółki kontrolowanej podlegającej korzystniejszemu systemowi podatkowemu i nie prowadzącej rzeczywistej działalności w podstawie opodatkowania polskiego podatnika, proponowane przepisy pozwalają na przeciwdziałanie praktykom, których jedynym celem jest uniknięcie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności wykonywanej na terytorium krajowym. Przepisy takie mogą więc osiągnąć cel, w którym zostały przyjęte¹².

Należy jeszcze zbadać, czy powołane przepisy nie wykraczają ponad to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu. Biorąc pod uwagę, że projektowane przepisy przewidują odstępianie od dodatkowego opodatkowania dochodu spółek kontrolowanych w przypadku, gdy wykazane zostanie w oparciu o obiektywne, określone w projekcie ustawy, kryteria, że prowadzą one faktyczną działalność oraz w przypadku, gdy w państwie ich siedziby obowiązuje dyrektywa 2011/16/UE lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą, proponowane rozwiązanie należy uznać za proporcjonalne do zamierzonego celu¹³.

W świetle powyższych rozważań, należy uznać, że proponowane przepisy nie są sprzeczne z art. 49 i n. TfUE, dotyczącymi swobody przedsiębiorczości.

b) Projekt ustawy nie reguluje kwestii bezpośrednio objętych zakresem dyrektywy 2011/16/UE. Zamieszczone z tekście proponowanych przepisów odwołania do dyrektywy mają jedynie na celu ustalenie negatywnej przesłanki opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z kontrolowanej

¹¹ Zob. wyrok TS z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, pkt 55.

¹² Zob. *ibidem*, pkt 59.

¹³ Por. *ibidem*, pkt. 61 i n.

jednostki zagranicznej. Zgodnie z projektem, jeżeli siedziba kontrolowanej jednostki zagranicznej znajduje się w państwie, w którym – pośrednio lub bezpośrednio – obowiązuje przywoływana dyrektywa, wówczas dochody uzyskiwane z takiej jednostki nie byłyby opodatkowane w Polsce podatkiem dochodowym¹⁴. Należy zatem uznać, że projekt nie jest sprzeczny z dyrektywą.

IV. Konkluzja

Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Dyrektor Biura Analiz Sejmowych

Zbigniew Wrona

¹⁴ Por. wyrok TS z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-48/11 Veronsaajinen oikeudenvallontayksikkö przeciwko A Oy, pkt. 35.

Warszawa, 24 września 2012 r.

BAS-WAPEiM-2305/12

Pani Ewa Kopacz
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Opinia prawna w sprawie stwierdzenia, czy poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (przedstawiciel wnioskodawcy: poseł Armand Kamil Ryfiński) jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a regulaminu Sejmu

Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje dodanie w obu zmienianych ustawach regulacji dotyczącej opodatkowania dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej za dany rok podatkowy, w części odpowiadającej udziałom podatnika w nominalnym kapitale tej jednostki.

Zgodnie z projektem, kontrolowaną jednostką zagraniczną byłaby spółka mająca osobowość prawną (pod pewnymi warunkami także spółka niemająca osobowości prawnej lub inny podmiot gospodarczy) i nieposiadająca zarządu lub siedziby na terytorium RP, jeżeli podatnicy podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu:

- posiadają bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% udziałów lub akcji tej spółki,
- dysponują bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na zgromadzeniu wspólników, albo na walnym zgromadzeniu, w tym jako zastawnicy lub użytkownicy, bądź w zarządzie tej spółki, także na podstawie porozumień z innymi osobami, lub
- w jakikolwiek inny sposób sprawują rzeczywistą kontrolę nad tą spółką.

Przychody z kontrolowanej jednostki zagranicznej nie podlegałyby jednak opodatkowaniu w następujących przypadkach:

- rzeczywiste opodatkowanie dochodów kontrolowanej jednostki zagranicznej podatkiem dochodowym w państwie jej siedziby jest równe lub wyższe niż w Polsce,
- podatnik wykaże, że jednostka ta prowadzi w państwie swojej siedziby rzeczywistą działalność gospodarczą lub
- w państwie siedziby kontrolowanej jednostki zagranicznej obowiązują bezpośrednio lub pośrednio przepisy dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie

opodatkowania, lub postanowienia umów międzynarodowych, przewidujących rozwiązania porównywalne z tą dyrektywą.

Celem proponowanych zmian jest przeciwdziałanie skutkom konkurencji podatkowej innych państw, w szczególności unikaniu opodatkowania na skutek pozornego przenoszenia działalności gospodarczej do państw, w których obowiązują niższe stawki podatków dochodowych.

Projekt ustawy jest objęty zakresem regulacji prawa Unii Europejskiej, w szczególności przepisów art. 49-55 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dotyczących swobody przedsiębiorczości oraz przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.3.2011 r., s. 1, ze zm.). Projekt nie jest sprzeczny z przywołanymi przepisami i nie ma na celu wykonania żadnego przepisu prawa Unii Europejskiej.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie jest projektem ustawy wykonującej prawo Unii Europejskiej w rozumieniu art. 95a regulaminu Sejmu.

Dyrektor Biura Analiz Sejmowych

Zbigniew Wrona



PIERWSZY PREZES
SĄDU NAJWYŻSZEGO
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

BSA III - 021- 367/12

Warszawa, dnia 17 października 2012 r.

SEKRETARIAT SZEFKA KS

Lidz.....

Data wpływu 19. 10. 2012

Pan
Lech CZAPLA
Szef Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze!

W odpowiedzi na pismo z dnia 10 października 2012 r., GMS-WP-173-286/12 uprzejmie informuję, że Sąd Najwyższy na podstawie art. 1 p. 3 ustawy o Sądzie Najwyższym z dnia 23 listopada 2002 r. (Dz. U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.) nie uznaje za celowe opiniowania **poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.**

Z poważaniem

Stanisław Dąbrowski
Stanisław DĄBROWSKI



00-478 Warszawa · Aleje Ujazdowskie 18 lok. 4
tel./fax: 022 622 05 88. 622 84 28;33 · e-mail: kirp@kirp.pl · NIP: 526-10-43-011

L.dz. 4885/OBSiL/2012

Warszawa, dnia 23 października 2012 r.

SEKRETARIAT SZEFKA KS

L.dz.

Data wpływu 29. 10. 2012

Szanowny Pan

Lech Czapla

Szef Kancelarii Sejmu

Szanowny Pan, Minister!

W nawiązaniu do przesłanego przy piśmie GMS-WP-173-286/12 z dnia 10 października 2012 r. poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, uprzejmie informuję, że Ośrodek Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych nie zgłasza uwag do przedmiotowego projektu.

Serdecznie dziękujemy za przesłanie projektu do konsultacji.

Ł. Padocha

Wiceprezes
Krajowej Rady Radców Prawnych

Dariusz Sałajewski

Warszawa, 30 października 2012 r.

DP-IV-MJ-024-939/12

SEKRETARIAT SZEFKA KS

Licz.

Data wpływu 30.10.2012

Pan

Lech Czapla

Szef Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma z dnia 10 października 2012 r. (znak: GMS-WP-173-286/12) dotyczącego *poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* uprzejmie informuję, że Narodowy Bank Polski nie zgłasza uwag do powyższego dokumentu.

Z poważaniem

Pw



Związek Województw Rzeczypospolitej Polskiej

Warszawa, 08 listopada 2012 r.

ZW/0714/286/12

SEKRETARIAT SZEFA KRS

Lp. 5K-365

Data wpływu 08.11.2012

Pan
Lech Czapla
Szef
Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze

W odpowiedzi na pismo z dnia 10 października 2012 r., dotyczące przedłożenia opinii nt. poselskiego projektu ustawy: **o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych**, w załączeniu, uprzejmie przekazujemy opinie otrzymane z województw: mazowieckiego i warmińsko-mazurskiego.

Z uprzejmym pozdrowieniem

/-/ Bogdan Ciepielewski

Dyrektor Biura ZWRP

Uwagi z woj. mazowieckiego

Z uzasadnienia do projektu ustawy wynika, że przyjęcie proponowanego rozwiązania spowoduje zwiększenie dochodów budżetowych państwa o 65-73 mld rocznie.

Projektodawca przewiduje, że proponowane akty prawne doprowadzą do zwiększenia dochodów budżetowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych średnio o 10-12% w pierwszych latach obowiązywania regulacji. Wzrost dochodów podatkowych państwa bezpośrednio przełoży się na 10-12% **wzrost dochodów jednostek samorządu terytorialnego** z tytułu udziału w podatkach.

Proponowana nowelizacja powinna prowadzić do zwiększenia dochodów budżetowych, w związku z brakiem możliwości ucieczki przed opodatkowaniem za granicę (do tzw. „rajów podatkowych”).

W dobie kryzysu, gdy wiele narodowych gospodarek radzi sobie gorzej niż Polska, podczas prac nad projektowanymi zmianami należy zabezpieczyć interesy Polski poprzez prawne zagwarantowanie braku możliwości pomniejszania podstawy opodatkowania o stratę generowaną na działalności przez zagraniczną jednostkę.

Niniejszy projekt ustawy powinien wpłynąć na wzrost dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego z tytułu udziału w PIT i CIT .

Uwagi z woj. warmińsko-mazurskiego do poselskiego projektu ustawy- o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przesłany do zaopiniowania projekt ustawy prowadzi do "uszczelnienia" systemu podatkowego. Nie będzie miał wpływu na wydatki samorządów, natomiast może zwiększyć dochody.

W związku z powyższym proponowane zmiany ustawowe opiniuję pozytywnie.

Marek Bauman

Skarbnik woj. warmińsko-mazurskiego