

**Prof. nadzw. dr hab. Adam Mariański**

Katedra Materialnego Prawa Podatkowego

WPiA UŁ

## **OPINIA PRAWNA**

w przedmiocie

podatku dochodowego od osób prawnych

### **I. Przedstawiony problem prawny**

Podatek dochodowy to podatek nakładany na całość przychodu uzyskiwanego przez podatnika. Jedną z cech podatku dochodowego jest brak możliwości, dla celów wymiaru podatku, pomniejszenia uzyskanego przychodu o koszty jego uzyskania.

W aktualnym dyskursie politycznym coraz częściej poddawane jest pod dyskusję zastąpienie podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Powstaje pytanie, czy wprowadzenie podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce byłoby zgodne z prawem unijnym, w szczególności zaś, czy w jakikolwiek sposób naruszałoby regulacje harmonizujące podatki bezpośrednie nakładane przez Państwa Członkowskie Unii Europejskiej.

### **II. Konkluzje**

Sama idea podatku dochodowego nie pozostaje w sprzeczności z prawem unijnym, co znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W szczególności nie ulega wątpliwości, że prawo unijne nie wpływa na możliwość skutecznego ustanowienia przez Państwa Członkowskie podatku dochodowego od osób prawnych.

Wprowadzony podatek nie może jednak posiadać cech podatku obrotowego, w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112 (art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy). Ustawodawca ma możliwość takiego ukształtowania elementów konstrukcyjnych podatku, aby podatek dochodowy nie nabrał cech właściwych dla podatku od wartości dodanej. Przykładowo, zabieg taki może polegać na niewprowadzeniu mechanizmu odliczania podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu.

Niezależnie od powyższego, wprowadzenie podatku przychodowego od osób prawnych musi odbywać się z poszanowaniem pozostałych regulacji unijnych i, w szczególności, nie może prowadzić do nieuzasadnionego dyskryminacyjnego traktowania podatników, w szczególności podatników zagranicznych i krajowych, czy też do naruszenia reguł konkurencji.

### **III. Analiza prawna**

#### **a) Zagadnienia wstępne**

Podatek przychodowy opiera się na opodatkowaniu przychodu, bez możliwości pomniejszania o koszty jego uzyskania. Warto wskazać, że podatek przychodowy jest już obecny w polskim systemie prawnym – np. w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych czy też jako zryczałtowany podatek od określonych zysków z kapitałów pieniężnych.

W dyskursie politycznym coraz częściej rozważa się daleko idącą zmianę, polegającą na zastąpieniu podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem przychodowym. Takie rozwiązanie zmierzałoby do uszczelnienia systemu podatków dochodowych, poprzez znaczące utrudnienie przerzucania dochodu do obcych, korzystniejszych podatkowo, jurysdykcji. Wskazuje się także, że wskutek wprowadzenia podatku przychodowego rozliczenia podatkowe uległyby uproszczeniu, co przyniosłoby korzyść zarówno podatnikom, jak i administracji podatkowej.

Zgodność podatku przychodowego z prawem Unii Europejskiej wymaga dokonania analizy na gruncie regulacji dotyczących harmonizacji podatków bezpośrednich oraz podatków pośrednich.

#### **b) Harmonizacja podatków bezpośrednich w Unii Europejskiej**

Podatki bezpośrednie podlegają ograniczonej harmonizacji w ramach Unii Europejskiej. Uprawnienie do nakładania podatków stanowi bowiem element nierozdzielnie związany z suwerennością państwową. Unia Europejska działa przy tym w ramach zasady kompetencji powierzonych, co nabiera szczególnego znaczenia wobec braku wyraźnego upoważnienia do dokonywania harmonizacji pozytywnej podatków bezpośrednich. Wymagane jest zatem poszukiwanie innej podstawy, pozwalającej prawodawcy unijnemu podejmować działania na wskazanym polu, mając na uwadze brak wyraźnego powierzenia Unii Europejskiej kompetencji do stanowienia aktów z zakresu podatków bezpośrednich.

Powszechnie doktryna wyróżnia dwa rodzaje harmonizacji: harmonizację pozytywną, która odbywa się poprzez określone działania prawotwórcze (przyjmowanie aktów prawnych, pozytywnie regulujących dany obszar), oraz harmonizację negatywną, która odbywa się poprzez likwidowanie barier w rozwoju wspólnego rynku. Harmonizacja negatywna w szczególności odbywa się poprzez aktywność inną niż ustawodawcza



instytucji Unii Europejskiej, np. orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE).

Odnosząc się do kwestii harmonizacji pozytywnej, stosownie do dyspozycji art. 115 TFUE (dawny art. 94 TWE), Rada, w określonej procedurze, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Artykuł ten stanowił podstawę dla przyjęcia licznych aktów prawnych, w tym następujących, istotnych dla omawianej problematyki:

- Dyrektywa Rady nr 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L z 2011 r. Nr 345 str. 8 et seq., dalej: Dyrektywa 2011/96),
- Dyrektywa Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L z 2003 r. Nr 157 str. 49 et seq, dalej: Dyrektywa 2003/49),
- Dyrektywa Rady nr 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r., w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L z 2009 r. Nr 310 str. 34 et seq., dalej: Dyrektywa 2009/133).

Na gruncie dyrektywy 2011/96 oraz dyrektywy 2003/49, państwo w którym powstają należności (państwo źródła) zobowiązuje się do zniesienia opodatkowania odsetek, należności licencyjnych oraz zysków (dywidend), pobieranego przez potrącenie u źródła lub poprzez jego naliczenie.

Na gruncie obu dyrektyw można wyróżnić, z polskiej perspektywy, dwa rodzaje stanów faktycznych – Polska może występować jako państwo źródła, a także jako państwo rezydencji odbiorcy należności.

Wobec wprowadzenia podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku, w którym Polska jest państwem źródła, po spełnieniu określonych w dyrektywach warunków, przychód uzyskiwany przez spółkę-rezydenta innego Państwa Członkowskiego, musiałby podlegać zwolnieniu z podatku dochodowego, pobieranego u źródła. Konstrukcja taka jest możliwa do wprowadzenia w ramach podatku dochodowego i nie świadczy o niedopuszczalności wprowadzenia podatku dochodowego od osób prawnych jako takiego do polskiego porządku prawnego.

Sytuacja odwrotna (gdy Polska występuje jako państwo rezydencji odbiorcy określonych należności) znajduje się zupełnie poza zakresem uregulowanym w dyrektywach. Wskazane wyżej dyrektywy nie odnoszą się bowiem wprost do



maksymalnej stawki podatku dotyczącej zagranicznych inwestycji, a jedyna ingerencja w takie regulacje może odbywać się wyłącznie w drodze harmonizacji negatywnej.

Także postanowienia dyrektywy 2009/133, dotyczącej fuzji i przejęć, nie stoją na przeszkodzie wprowadzeniu podatku przychodowego od osób prawnych, o ile tylko zostaną zachowane zwolnienia, po spełnieniu określonych w dyrektywie warunków.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że idea podatku przychodowego nie narusza aktów prawnych wydanych w ramach harmonizacji pozytywnej podatków bezpośrednich.

Należy jednak podkreślić, że wprowadzony podatek przychodowy od osób prawnych będzie podlegał ocenie pod kątem tzw. harmonizacji negatywnej. Oznacza to, że podatek przychodowy nie może zostać ukształtowany w sposób prowadzący np. do nieuzasadnionej i arbitralnej dyskryminacji podatników, w szczególności podatników krajowych oraz zagranicznych. W przypadku podatków bezpośrednich harmonizacja negatywna jest jednak stosowana szczególnie restrykcyjnie, zgodnie z linią ukształtowaną przez orzecznictwo luksemburskie (np. wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08, Block, dotyczący podwójnego opodatkowania spadków w kontekście swobody przepływu kapitału).

W odniesieniu do omawianej problematyki należy jedynie zaznaczyć, że sama idea podatku przychodowego od osób prawnych *per se* nie ogranicza żadnej ze swobód wspólnego rynku i w pełni możliwe jest takie ukształtowanie elementów konstrukcyjnych podatku przychodowego od osób prawnych, który pozostawałby w zgodzie z fundamentalnymi zasadami, obecnymi na gruncie prawa unijnego.

### **c) Problematyka dotycząca podatku od wartości dodanej**

Podatek przychodowy od osób prawnych powinien być analizowany także pod kątem możliwości uznania za podatek obrotowy na gruncie Dyrektywy 2006/112.

Stosownie do dyspozycji art. 113 TFUE, Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Stosownie do dyspozycji art. 401 Dyrektywy 2006/112 (art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy), bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu Państwu Członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic.

Pojęcie „podatków obrotowych” zostało wyjaśnione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE, wyrażonym przykładowo w wyroku z dnia 17 lipca 2008 r., w sprawie C-426/07 *Dariusz Krawczyński*, wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r., w sprawie C-502/07 *K-1 sp. z o.o.*, wyroku z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, podatek VAT posiada cztery cechy charakterystyczne:

- a) powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;
- b) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi;
- c) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji;
- d) odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument.

Państwa Członkowskie mają zatem daleko idącą swobodę we wprowadzaniu podatków niespełniających przynajmniej jednego z powyżej wymienionych warunków.

Granicą wspomnianej swobody jest znowuż harmonizacja negatywna i poszanowanie podstawowych swobód na których opiera się Unia Europejska, a także nienaruszanie regulacji dotyczących innych sektorów (np. reguł konkurencji). Problematyka ta wymaga jednak szerszego rozwinięcia, przez co wykracza poza zakres niniejszej opinii. W przypadku zaprezentowania konkretnego projektu ustawy o podatku przychodowym od osób prawnych, będzie można dokonać kompleksowej oceny podatku - także pod kątem regulacji unijnych innych, aniżeli odnoszących się *stricto* do prawa podatkowego.

Powyższe w żaden sposób nie zmienia jednak konkluzji o braku sprzeczności idei podatku przychodowego z regulacjami unijnymi dotyczącymi zarówno podatków bezpośrednich, jak i pośrednich.

Dr hab. Adam Mariański, prof. nadzw. UŁ



Opinia prawna przygotowana dla Związku Przedsiębiorców i Pracodawców