



OPODATKOWANIE BEZPOŚREDNIE: PODATEK OD OSÓB FIZYCZNYCH I PRAWNYCH

Podatek bezpośredni nie jest uregulowany bezpośrednio w prawie europejskim. Jednak szereg dyrektyw, a także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) ustanawiają ujednoczone standardy opodatkowania dochodów osób prawnych i fizycznych. Ponadto podejmowane są działania na rzecz zapobiegania zarówno uchylaniu się od opodatkowania, jak i podwójnemu opodatkowaniu.

PODSTAWA PRAWNA

W Traktacie UE brak jest postanowień odnoszących się wyraźnie do kompetencji legislacyjnych w obszarze podatków bezpośrednich. Podstawą prawodawstwa w dziedzinie opodatkowania przedsiębiorstw jest zazwyczaj art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE). Dopuszcza on uchwalanie przez UE dyrektyw w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na rynek wewnętrzny, oraz przewiduje zasadę jednomyślności i procedurę konsultacji.

Art. 65 TFUE (swobodny przepływ kapitału) uprawnia państwa członkowskie do odmiennego traktowania podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału. Jednak w 1995 r. TSUE (sprawa C-279/93) orzekł, że w dziedzinie podatków i zabezpieczenia społecznego bezpośrednio zastosowanie ma art. 45 TFUE, który stanowi, że swoboda przepływu pracowników „obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową [...] w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia i innych warunków pracy”. W art. 110-113 TFUE nałożono na państwa członkowskie obowiązek podejmowania kroków w celu zwalczania podwójnego opodatkowania w UE. W art. 55 TFUE zakazano dyskryminacji pod względem traktowania narodowego obywateli państw członkowskich w odniesieniu do udziału w kapitale spółek. Większość ustaleń w dziedzinie podatków bezpośrednich pozostaje jednak poza ramami prawa unijnego. Kwestie opodatkowania transgranicznych przepływów dochodów podlegają uregulowaniom zawartym w szeregu dwustronnych porozumień w sprawie podatków zarówno między państwami członkowskimi, jak i z państwami trzecimi.

CELE

Dwa cele szczególowe to zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania oraz zlikwidowanie podwójnego opodatkowania. Ogólnie rzecz biorąc, pewien stopień



ujednoczenia opodatkowania działalności gospodarczej można uznać za uzasadniony, jeżeli służy zapobieganiu zakłóceniom konkurencji (zwłaszcza w odniesieniu do decyzji inwestycyjnych), zapobieganiu „konkurencji podatkowej” oraz ograniczaniu pola do manipulacji księgowych.

WYNIKI

A. Opodatkowanie osób prawnych

Wnioski w sprawie ujednoczenia podatku od osób prawnych są przedmiotem debaty już od kilkadziesiąt lat (sprawozdanie Neumarka z 1962 r., sprawozdanie A. J. van den Tempela z 1970 r., wniosek dotyczący dyrektywy przewidującej ujednoczenie stawek opodatkowania w przedziale od 45 % do 55 % z 1975 r.). W komunikacie z 1980 r. Komisja stwierdziła, że rozwiązanie tego problemu w drodze harmonizacji jest prawdopodobnie skazane na niepowodzenie (COM(80)0139) i skoncentrowała się na środkach na rzecz urzeczywistnienia rynku wewnętrznego. W wytycznych dotyczących opodatkowania osób prawnych z 1990 r. (SEC(90)0601) przyjęto trzy wnioski: dyrektywę dotyczącą łączenia spółek (90/434/EWG, obecnie 2009/133/WE), dyrektywę dotyczącą spółek dominujących i spółek zależnych (90/435/EWG, obecnie 2011/96/UE) oraz konwencję arbitrażową (90/436/EWG). Przykładem często przedłużających się negocjacji z państwami członkowskimi może być przedłożony w 1991 r. wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania odsetek i należności licencyjnych wypłacanych między spółkami dominującymi a spółkami zależnymi: mimo przeglądu i pozytywnej opinii Parlamentu Komisja wycofała wniosek z powodu braku porozumienia w Radzie. W 1998 r. w ramach „pakietu Montiego” powstał nowy tekst przyjęty jako dyrektywa 2003/49/WE.

W 1991 r. powołano Komisję Niezależnych Ekspertów H. Onno Rudinga. W jej raporcie zalecono realizację programu działania na rzecz eliminowania podwójnego opodatkowania, ujednoczenia stawek podatku od osób prawnych oraz zapewnienia pełnej przejrzystości ulg podatkowych przyznawanych przez państwa członkowskie w celu wspierania inwestycji. Komisja przedkładała wiele wniosków, które następnie były wycofywane.

W 1996 r. Komisja zainicjowała nowe podejście do podatków. W dziedzinie opodatkowania osób prawnych najważniejszym rezultatem było opracowanie Kodeksu postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej przyjętego w 1998 r. przez Radę w formie rezolucji. Rada powołała też grupę ds. kodeksu postępowania (tzw. grupę Primarolo) w celu zbadania przypadków niesprawiedliwego opodatkowania osób prawnych. W 2001 r. Komisja przygotowała „analizę opodatkowania osób prawnych we Wspólnocie Europejskiej” (SEC(2001)1681). W komunikacie uzupełniającym analizę (COM(2001)0582) Komisja stwierdziła, że większość problemów przedsiębiorstw wiąże się z koniecznością stosowania się na rynku wewnętrznym do różnych uregulowań krajowych. Komisja zaproponowała różne strategie ustanowienia jednolitej podstawy opodatkowania dla działalności gospodarczej prowadzonej na terenie całej UE: opodatkowanie według zasad państwa macierzystego, opcjonalna wspólna jednolita podstawa opodatkowania, europejski podatek od osób prawnych oraz obowiązkowa, w pełni ujednoczona podstawa opodatkowania. W 2004 r. powołano grupę roboczą, a wyniki jej



prac uwzględniono we wniosku Komisji ([COM\(2011\)0121](#)). Zaproponowano w nim wspólną skonsolidowaną podstawę opodatkowania osób prawnych oznaczającą, że przedsiębiorstwa korzystałyby z systemu dysponującego jednym punktem kompleksowej obsługi, w którym mogłyby składać wnioski o zwrot podatku. Ponadto mogłyby też skonsolidować wszystkie zyski i straty odnotowane w UE. Państwa członkowskie zachowałyby pełne uprawnienia do określania własnych podatków od osób prawnych. Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego w sprawie tego wniosku została przyjęta w kwietniu 2012 r. Aby ożywić negocjacje w Radzie, w czerwcu 2015 r. Komisja przedstawiła strategię ponowienia wniosku w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych w 2016 r. Komisja wybrała podejście dwuetapowe zakładające oddzielenie wspólnej podstawy od elementów konsolidacji i przedstawiła dwa powiązane ze sobą wnioski ustawodawcze: w sprawie [wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych](#) oraz w sprawie [wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych](#). Komisja zaproponowała obowiązkową wspólną skonsolidowaną podstawę opodatkowania osób prawnych, która mogłaby jednak być wprowadzana stopniowo. Ten dostosowany do prac OECD wniosek mógłby też zająć się kwestią unikania opodatkowania dzięki zniesieniu rozbieżności między systemami krajowymi, a tym samym położyć kres powszechnie stosowanym rozwiązaniom w zakresie unikania opodatkowania. W marcu 2018 r. Komisja przedstawiła wnioski w sprawie [dwóch dyrektyw Rady](#) mających zapewnić sprawiedliwe opodatkowanie firm oferujących usługi cyfrowe.

B. Sprawiedliwe opodatkowanie, przejrzystość podatkowa oraz zwalczanie unikania opodatkowania i szkodliwej konkurencji podatkowej

Podczas kryzysu finansowego z 2008 r. w centrum uwagi znalazły się walka z unikaniem opodatkowania i równe opodatkowanie wszystkich przedsiębiorstw. Cel ten ma zostać osiągnięty m.in. przez większą przejrzystość, o czym świadczy pakiet środków na rzecz zwiększenia przejrzystości z marca 2015 r. obejmujący dyrektywę Rady w sprawie automatycznej wymiany informacji dotyczących interpretacji indywidualnych prawa podatkowego między państwami członkowskimi (dyrektywa (UE) 2015/2376) oraz komunikat w sprawie przejrzystości podatkowej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania ([COM\(2015\)0136](#)). W 2015 r. Komisja przyjęła plan działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w UE ([COM\(2015\)0302](#)), który przewiduje reformę ram opodatkowania w celu zwalczania nadużyć podatkowych, zagwarantowania stałych dochodów i sprzyjania lepszemu otoczeniu biznesowemu na jednolitym rynku. W styczniu 2016 r. Komisja przedstawiła pakiet środków na rzecz walki z unikaniem opodatkowania obejmujący m.in. wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (przyjęty w lipcu 2016 r.). W kwietniu 2016 r. Komisja zaproponowała zmianę dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji na temat podatku dochodowego przez niektóre jednostki i oddziały. Zgodnie z tym wnioskiem przedsiębiorstwa wielonarodowe muszą podawać do wiadomości publicznej określone elementy informacji przekazywanych organom podatkowym. W czerwcu 2017 r. w odpowiedzi na [rezolucję Parlamentu](#) (TAXE 2), w której domagał się on odpowiedniego wniosku ustawodawczego,



Komisja zaproponowała nowe zasady przejrzystości dla pośredników (np. firm konsultingowych, banków, prawników, doradców podatkowych) opracowujących lub sprzedających potencjalnie szkodliwe systemy opodatkowania. Przedmiotowy wniosek został przyjęty przez Radę w maju 2018 r. W grudniu 2017 r. Rada opublikowała pierwszy w historii unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy. Wykaz ten będzie regularnie aktualizowany.

Systemy podatkowe państw członkowskich muszą być zgodne z przepisami UE dotyczącymi pomocy państwa. W związku z prowadzonymi przez Komisję postępowaniami wyjaśniającymi w sprawie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w odniesieniu do pewnych przedsiębiorstw Parlament Europejski powołał tymczasową Komisję Specjalną ds. Interpretacji Prawa Podatkowego i Innych Środków o Podobnym Charakterze lub Skutkach ([komisję TAXE](#)), a następnie [komisję TAXE 2](#). Mandat komisji TAXE 2 wygaś w sierpniu 2016 r.

C. Opodatkowanie MŚP

Od 2001 r. Komisja realizuje projekt „opodatkowania MŚP według zasad państwa macierzystego”, w którym przewidziano, że MŚP będą mogły obliczać zyski (także wypracowane w innych państwach członkowskich) zgodnie ze znanymi im krajowymi przepisami podatkowymi państwa macierzystego. W kwestii usunięcia przeszkód podatkowych dla transgranicznych inwestycji kapitału podwyższonego ryzyka powołano grupę roboczą, która przedłożyła sprawozdanie w 2010 r.

D. Podatek od osób fizycznych

1. Podatek dochodowy

Opodatkowanie osób fizycznych, które pracują bądź pobierają emeryturę lub rentę w jednym państwie członkowskim, lecz mieszkają lub mają krewnych na utrzymaniu w innym państwie członkowskim, było od zawsze kwestią sporną. Ogólnie rzecz biorąc, umowy dwustronne pozwalały wprowadzić unikać podwójnego opodatkowania, lecz nie rozwiązywały kwestii takich jak stosowanie odmiennych form ulg podatkowych dostępnych w państwie zamieszkania w odniesieniu do dochodu uzyskiwanego w państwie zatrudnienia. Aby zapewnić równe traktowanie osób będących i niebędących rezydentami w danym państwie, Komisja przedstawiła wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie harmonizacji przepisów w zakresie podatku dochodowego w odniesieniu do swobody przepływu pracowników we Wspólnocie (COM(1979)0737), zgodnie z którym obowiązywałoby opodatkowanie w kraju rezydencji podatkowej. Po odrzuceniu wniosku przez Radę został on wycofany, a Komisja wydała jedynie zalecenie dotyczące zasad, które powinny mieć zastosowanie do opodatkowania dochodu osób niebędących rezydentami w danym państwie. Ponadto wszczęto postępowania przeciwko państwom, które dopuściły się dyskryminacji pracowników niebędących ich obywatelami. W 1993 r. Trybunał Sprawiedliwości orzekł (sprawa C-112/91), że dane państwo członkowskie nie może przy pobieraniu podatków bezpośrednich traktować cudzoziemców z innego państwa członkowskiego w sposób mniej korzystny niż własnych obywateli (zob. sprawa C-279/93). Ogólnie można powiedzieć, że integracja w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego osób fizycznych nastąpiła w większym stopniu w drodze orzeczeń TSUE niż poprzez wnioski ustawodawcze. W październiku 2017 r. Rada przyjęła



dyrektywę (UE) 2017/1852 mającą na celu usprawnienie istniejących mechanizmów rozstrzygnięcia sporów w sprawie podwójnego opodatkowania w UE.

2. Opodatkowanie odsetek bankowych i innych odsetek wypłacanych podmiotom niebędącym rezydentami

Zasadniczo podatnik ma obowiązek uwzględnić należne odsetki w deklaracji podatkowej. W praktyce swobodny przepływ kapitału wraz z istnieniem tajemnicy bankowej umożliwił uchylanie się od opodatkowania. Niektóre państwa członkowskie pobierają u źródła podatek od odsetek. W 1989 r. Komisja zaproponowała wprowadzenie wspólnego systemu podatku u źródła potrącanego od dochodów z odsetek, którego stawka miała wynosić 15 %. Później wycofała ten wniosek i zastąpiła go nowym wnioskiem w sprawie zapewnienia minimalnego efektywnego opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (w wymiarze 20 %). Po długich negocjacjach osiągnięto kompromis i uchwalono dyrektywę Rady 2003/48/WE w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek. Zastąpiono ją później bardziej szczegółową dyrektywą 2014/107/UE, która razem z dyrektywą 2011/16/UE przewiduje kompleksową wymianę informacji między organami podatkowymi.

ROLA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO

W przypadku wniosków dotyczących opodatkowania rola PE ogranicza się zasadniczo do procedury konsultacji. W rezolucjach Parlament Europejski w dużej mierze popierał wnioski Komisji w dziedzinie opodatkowania osób prawnych i bezpośredniego opodatkowania osób fizycznych, opowiadając się jednak za rozszerzeniem ich zakresu.

Parlament Europejski opracowuje „sprawozdania roczne dotyczące podatków”. [Pierwsze z nich](#), którego sporządzeniu towarzyszyły [warsztaty](#), przyjęto w lutym 2012 r. Dotyczyło ono przede wszystkim kwestii związanych z podwójnym opodatkowaniem. Natomiast w [sprawozdaniu za rok 2015](#) potępiono agresywną politykę podatkową i opowiedziano się za wspólnym podejściem, które pozwoliłoby skuteczniej przeciwdziałać oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania oraz zapewnić lepsze ramy umożliwiające prawidłowe funkcjonowanie jednolitego rynku.

W następstwie prac tymczasowej Komisji Specjalnej ds. Interpretacji Prawa Podatkowego i Innych Środków o Podobnym Charakterze lub Skutkach Parlament przyjął dwie rezolucje ([TAXE](#) i [TAXE 2](#)).

W 2016 r., w związku z wyciekami dokumentów panamskich, Parlament powołał komisję śledczą ds. dokumentów panamskich (komisję PANA) mającą na celu zbadanie zarzutów dotyczących naruszenia prawa UE i niewłaściwego administrowania w jego stosowaniu w odniesieniu do prania pieniędzy, unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. W październiku 2017 r. komisja PANA przyjęła [końcowe sprawozdanie z dochodzenia](#). W grudniu 2017 r. Parlament przyjął [zalecenie](#) dla Rady i Komisji w związku z pracami komisji śledczej.

W marcu 2018 r. Parlament ustanowił Komisję Specjalną ds. Przestępstw Finansowych, Uchylania się od Opodatkowania i Unikania Opodatkowania (TAX3)



posiadającą nieco szerszy mandat. W marcu 2019 r. Parlament przyjął [sprawozdanie](#) będące efektem prac komisji TAX3.

Dražen Rakić
05/2019

