

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 zakońzonego 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 ocena¹”*. 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 UE*”³.

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 wszelkich 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 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 cechy 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 osiągnięcia. 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.