

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 362

## Zmiany prawodawstwa gospodarczego w okresie transformacji ustrojowej w Polsce

Redaktorzy naukow  
Tadeusz Kocowski  
Katarzyna Marak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Anna Grzybowska, Joanna Szynal  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Justyna Mroczkowska  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja współfinansowana z budżetu województwa dolnośląskiego



Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-450-9**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Dorota Ambrożuk:</b> Kształtowanie się europejskiego prawa przewozu osób	11
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Zmiany w prawie bankowym i ubezpieczeniowym w zakresie pośrednictwa finansowego w okresie transformacji ustrojowej. Część 1: Prawo bankowe .....	25
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Zmiany w prawie bankowym i ubezpieczeniowym w zakresie pośrednictwa finansowego w okresie transformacji ustrojowej. Część 2: Prawo ubezpieczeniowe .....	36
<b>Monika Chlipała:</b> Promesa w koncesjonowanej działalności gospodarczej ..	49
<b>Marzena Czarnecka:</b> Sposoby zawierania umów z konsumentami w prawie energetycznym od dnia jego powstania do dnia dzisiejszego.....	60
<b>Daniel Dąbrowski:</b> Potrzeba zmian w krajowym prawie przewozowym .....	70
<b>Joanna Dominowska:</b> Prowadzenie działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe 1989-2014.....	82
<b>Wojciech Fill:</b> Transformacja podatkowych regulacji prawa holdingowego w Polsce .....	95
<b>Jan Gola:</b> Regulacje antykorupcyjne publicznego prawa gospodarczego a ubieganie się o pozwolenia administracyjne na wykonywanie działalności gospodarczej .....	109
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> Zakres wolności gospodarczej w polskim hotelarstwie w minionym ćwierćwieczu (1989-2014). Część I: Liberalizm gospodarczy w hotelarstwie lat dziewięćdziesiątych XX wieku.....	121
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> Zakres wolności gospodarczej w polskim hotelarstwie w minionym ćwierćwieczu (1989-2014). Część II: Świadczenie usług hotelarskich jako wolna działalność gospodarcza na gruncie ustawy o usługach turystycznych z 1997 roku .....	131
<b>Krzysztof Horubski:</b> Ochrona interesów pracowników w systemie zamówień publicznych – wybrane zagadnienia .....	146
<b>Janusz Kaspryszyn:</b> Ważne przyczyny wyłączenia wspólnika ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością .....	160
<b>Aneta Kaźmierczyk, Kinga Michałowska:</b> Ewolucja prawa własności w okresie transformacji gospodarczych przełomu XX i XXI wieku.....	182
<b>Tadeusz Kocowski:</b> Komerccjalizacja przedsiębiorstw państwowych a właścicielskie uprawnienia nadzorcze administracji publicznej.....	196
<b>Piotr Kukuryk:</b> Ewolucja pojęcia „konsument” w polskim prawie cywilnym.	211

<b>Michał Kuźnik:</b> Zakres kognicji sądu upadłościowego w przedmiocie za- twierdzenia układu w postępowaniu upadłościowym .....	227
<b>Jacek Lachner:</b> Problematyka zmian umowy w związku z nadzwyczajną zmianą okoliczności.....	240
<b>Jolanta Loranc-Borkowska:</b> Nowa regulacja rękojmi za wady rzeczy sprze- danej – uwagi ogólne .....	251
<b>Aleksandra Lubicz-Posochowska:</b> Podmioty odpowiedzialne za czyn nie- uczciwej konkurencji – wprowadzanie w błąd oznaczeniem przedsięwzię- stwa .....	264
<b>Małgorzata Mędrala:</b> Ochrona małych pracodawców a transformacja ustro- jowa w Polsce – wybrane zagadnienia .....	274
<b>Ambroży Mituś:</b> Sekurytyzacja i jej uregulowanie w przepisach prawa kra- jowego – zarys problematyki.....	286
<b>Aleksandra Nowak-Gruca:</b> Środki ochrony praw własności przemysłowej w okresie transformacji ustrojowej (zagadnienia materialnoprawne).....	300
<b>Aldona Piotrowska:</b> Zmiany ustawodawstwa gospodarczego regulującego zawód pośrednika w obrocie nieruchomościami .....	315
<b>Katarzyna Poroś:</b> Prokura oddziałowa .....	330
<b>Agnieszka Sobiech:</b> Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na prze- strzeni ostatnich 25 lat .....	342
<b>Tomasz M. Szczurowski:</b> Opcje na prawa udziałowe w procesach inwestycji w spółki niepubliczne .....	357
<b>Ryszard Szostak:</b> Rozpoznawanie sporów przedumownych z zakresu zamó- wień publicznych po reaktywowaniu mechanizmów rynkowych .....	370
<b>Andrzej Śmieja:</b> W sprawie funkcji realizowanych przez karę umowną .....	387
<b>Krzysztof Wesolowski:</b> Konsekwencje sposobu unormowania ochrony pasa- żerów w prawie Unii Europejskiej .....	399
<b>Magdalena Wilejczyk:</b> Przemiany polskiego prawa firmowego. Wokół (nie)zbywalności firmy .....	413
<b>Bartosz Ziemblicki:</b> Współpraca Polski z międzynarodowymi organizacjami gospodarczymi w okresie transformacji ustrojowej .....	424

## Summaries

<b>Dorota Ambrożuk:</b> Shaping the European law concerning the carriage of passengers .....	23
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Changes in banking and insurance law in the range of financial intermediation during the period of political transforma- tion. Part 1 – Banking law .....	35
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Changes in banking and insurance law in the range of financial intermediation during the period of political transforma- tion. Part 2 – Insurance law .....	48

<b>Monika Chlipała:</b> A promise in licensed economic activity.....	59
<b>Marzena Czarnecka:</b> Ways of concluding contracts with customers in energy law from the date of its establishment till nowadays.....	69
<b>Daniel Dąbrowski:</b> The need for change in the domestic transport law .....	81
<b>Joanna Dominowska:</b> Non-governmental organizations business activity 1989-2014 .....	94
<b>Wojciech Fill:</b> Transformation of tax adjustment of holding law in Poland....	108
<b>Jan Gola:</b> Anti-corruption regulations of the public economic law and applying for administrative permission to conduct business activity .....	120
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> The scope of economic freedom in Polish hospitality in the last twenty five years (1989-2014). Part 1: Economic liberalism in hospitality in the 1990s.....	130
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> The scope of economic freedom in Polish hospitality in the last twenty five years (1989-2014). Part 2: Providing hotel services as a free economic activity based on the 1997 tourist services act.....	145
<b>Krzysztof Horubski:</b> Protection of the interests of workers in the public procurement system – selected issues.....	159
<b>Janusz Kaspryszyn:</b> Important causes of the exclusion of a shareholder from limited liability company .....	181
<b>Aneta Kaźmierczyk, Kinga Michałowska:</b> The evolution of ownership during the economic transformation of the turn of XX <sup>th</sup> and XXI <sup>st</sup> century ...	195
<b>Tadeusz Kocowski:</b> Commercialization of state companies vs. ownership supervision rights of public administration.....	210
<b>Piotr Kukuryk:</b> Evolution of the notion of ”consumer” in the Polish Civil Law .....	226
<b>Michał Kuźnik:</b> Scope of cognition of the bankruptcy court’s approval of the arrangement in bankruptcy proceedings.....	239
<b>Jacek Lachner:</b> Problem of contract changes in connection with the exceptional change of circumstances .....	250
<b>Jolanta Loranc-Borkowska:</b> New regulation of the warranty for defects of a sold thing – general comments .....	263
<b>Aleksandra Lubicz-Posochowska:</b> Entities responsible for an act of unfair competition – misleading indication of the company.....	273
<b>Małgorzata Mędrala:</b> Protection of small employers vs. political transformation in Poland – selected problems .....	285
<b>Ambroży Mituś:</b> Securitization and regulations pertaining to it in the national legal provisions – outline of the issue.....	299
<b>Aleksandra Nowak-Gruca:</b> Protection measures of industrial property rights in the times of political transformation (substantive issues) .....	314
<b>Aldona Piotrowska:</b> Changes in the legislation governing the profession of the real estate agent.....	329

---

<b>Katarzyna Poroś:</b> Branch commercial proxy .....	341
<b>Agnieszka Sobiech:</b> Tax subjectivity of partnerships in the last 25 years.....	356
<b>Tomasz M. Szczurowski:</b> Options on share-related rights in the processes of private equity investments .....	369
<b>Ryszard Szostak:</b> Recognizing pre-contractual disputes in public procurement after the reactivation of market mechanisms .....	386
<b>Andrzej Śmieja:</b> Functions of stipulated penalty .....	398
<b>Krzysztof Wesółowski:</b> The consequences of the method of protection of passengers in the European Union law .....	412
<b>Magdalena Wilejczyk:</b> Transformations of the Polish corporate law. Around the (non)transferability of the entrepreneur's name .....	423
<b>Bartosz Ziemblicki:</b> Cooperation of Poland with international economic organizations during the period of political transformation.....	432

**Wojciech Fill**

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

---

## TRANSFORMACJA PODATKOWYCH REGULACJI PRAWA HOLDINGOWEGO W POLSCE

---

**Streszczenie:** Z uwagi na powiązania kapitałowe i personalne grup spółek ich status prawno-podatkowy określają regulacje Unii Europejskiej, państw członkowskich oraz umowy międzynarodowe. Wyznaczają one relacje między ochroną narodowych interesów fiskalnych a harmonizacją ustawodawstwa w dążeniu do osłabienia barier w swobodzie przepływu towarów, usług i kapitału. Zaawansowanie prac nad ostatecznym kształtem dyrektywy Rady w sprawie wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych pozwala sądzić, że największych przedsiębiorców – działających zwykle w ramach różnych grup spółek – czeka istotna zmiana podatkowych realiów kształtowania efektywności ekonomicznej. Wobec uznania przez Sejm RP projektu tej dyrektywy za sprzeczną z podstawami funkcjonowania UE pojawia się potrzeba prawnej hierarchizacji pryncypiów traktatowych oraz rozważenia zasadności tworzenia regulacji wzmacniających konkurencyjność przedsiębiorców kosztem naruszenia autonomii podatkowej poszczególnych państw.

**Słowa kluczowe:** holding, opodatkowanie, grupa podatkowa, dyrektywa UE.

DOI: 10.15611/pn.2014.362.08

### 1. Wstęp

W ustawie z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>1</sup> nie zdefiniowano pojęcia grupy kapitałowej, choć pojęcie to jest stosowane w wielu aktach normatywnych<sup>2</sup>. Konstrukcja taka w doktrynie bywa określana mianem holdingu<sup>3</sup>. Warto jednak podkreślić, iż nie każda grupa spółek musi funkcjonować na bazie posiadania

---

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2013, poz. 1030 z późn. zm.

<sup>2</sup> Zob. np.: art. 1 ustawy z dnia 18 marca 2010 r. o szczególnych uprawnieniach ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa oraz ich wykonywaniu w niektórych spółkach kapitałowych lub grupach kapitałowych prowadzących działalność w sektorach energii elektrycznej, ropy naftowej oraz paliw gazowych (Dz.U. nr 65 poz. 404) oraz art. 3 ust.1 pkt 44 ustawy z dnia 29 września 1994 r. (t.j. Dz.U. 2013, poz. 330 z późn. zm.), zgodnie z którym przez grupę kapitałową rozumie się jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

<sup>3</sup> Por. S. Sołtysiński, *Zgrupowanie spółek: dylematy ustawodawcy*, Dodatek do „Monitora Podatkowego” 2011, nr 24, s. 3.

przez spółkę dominującą pakietów kontrolnych spółek podporządkowanych. Dominująca pozycja jednej ze spółek może wynikać także z umowy o poddanie zarządowi, umowy o stałą współpracę lub zależności personalnych. Szeroka paleta możliwych powiązań między spółkami w logiczny sposób uzasadnia projekt wprowadzenia do Kodeksu spółek handlowych terminu: grupa spółek, jako pojęcia znaczeniowo szerszego niż holding, koncern lub grupa kapitałowa<sup>4</sup>. W tym znaczeniu posłużono się pojęciem „grupa spółek” również w treści niniejszego opracowania, używając go wymiennie ze sformułowaniami: „podmioty powiązane” lub „grupa przedsiębiorców/spółek powiązanych”. Zabieg taki pozwala – w niektórych przypadkach – rozszerzyć zakres analizy także na powiązane ekonomicznie grupy podmiotów nieposiadających osobowości prawnej i niebędące spółkami osobowymi prawa handlowego, co ma szczególne znaczenie na gruncie rozważań natury podatkowej.

Tworzenie grup spółek, w tym tzw. grup kapitałowych, jest naturalną konsekwencją dążenia przedsiębiorców do zwiększania zysków<sup>5</sup>. O ekonomicznej potrzebie funkcjonowania grup spółek może świadczyć fakt, że nawet w ramach rozwiązań prawnych PRL przedsiębiorstwa państwowe mogły tworzyć zrzeszenia<sup>6</sup>, które w warunkach gospodarki wolnorynkowej stały się „budulcem” niektórych grup kapitałowych<sup>7</sup>. Marginalny poziom ingerencji państwa w procesy konsolidacji, w ramach zasady swobody działalności gospodarczej ocenianej z punktu widzenia prawa cywilnego i handlowego, potwierdza istnienie zaledwie dwóch regulacji Kodeksu spółek handlowych dotyczących kwestii podmiotów powiązanych<sup>8</sup>. Jednocześnie, z uwagi na ekonomiczną naturę procesu konsolidacji – a zatem przede wszystkim z uwagi na możliwe skutki gospodarczo-społeczne funkcjonowania tego typu podmiotów – zdecydowanie odmiennie przedstawia się zakres regulacji podatkowej.

Państwo, w wyniku działalności grup spółek, może odnosić zarówno wymierne korzyści, jak i straty. Obie kategorie skutków należy rozważać zarówno w kategoriach czysto fiskalnych, jak i szerzej, rozpatrując pośrednie i bezpośrednie efekty

---

<sup>4</sup> Zob. proponowane przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Cywilnego brzmienie działu IV w tytule I Kodeksu spółek handlowych.

<sup>5</sup> Zwiększenie zysków grup spółek zazwyczaj jest konsekwencją zajęcia dominującej pozycji na rynku krajowym i międzynarodowym oraz redukcji kosztów działalności, najczęściej w zakresie produkcji, dostaw, marketingu i obsługi prawnej, a w rezultacie zwiększenia konkurencyjności w wyniku obniżania cen sprzedawanych towarów lub świadczonych usług.

<sup>6</sup> Zob. art. 59-62 ustawy z dnia 25.09.1981 roku o przedsiębiorstwach państwowych (Dz.U. nr 24, poz. 122).

<sup>7</sup> Na przykład korzenie Polskiego Holdingu Obronnego wywodzą się z utworzonej w 2002 roku Grupy Kapitałowej Bumar. W okresie PRL Bumar był skrótem jednego ze zrzeszeń. W okresie 1953-1981 jego pełna nazwa brzmiała: Zjednoczenie Przemysłu Maszyn Budowlanych „Bumar” ([www.wikipedia.pl](http://www.wikipedia.pl)).

<sup>8</sup> Zob. art. 4 par. 1 pkt 1 oraz art. 7 par. 1 ustawy Kodeks spółek handlowych. Nie oznacza to braku problemów cywilistycznych, dotyczących np. samodzielności decyzyjnej spółki, w której większościovym udziałowcem jest inna spółka, co potwierdzają prace Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Cywilnego. Szereg wątpliwości natury praktycznej może się też wiązać z reprezentacją grupy spółek (por. D. Gajewski, *Grupa kapitałowa i jej ulomna podmiotowość prawna*, „Rejent” 2012, nr 9, s. 9 i nast.).



społeczne. Na przykład budżet państwa bezpośrednio skorzysta na działalności grupy spółek w przypadku wymiaru podatku bez zastosowania ulg i zwolnień w stosunku do poszczególnych spółek, przy jednoczesnym wyeliminowaniu zjawiska przerzucania dochodów lub kosztów między spółkami w celu zaniżenia podstawy opodatkowania bądź zastosowania korzystniejszej stawki podatkowej w innym kraju. Z drugiej jednak strony, z uwagi na złożony charakter redystrybucji dochodów publicznych, nie można wykluczyć powstawania korzystnych efektów gospodarczo-społecznych także przy zastosowaniu uprzywilejowanych zasad opodatkowania podmiotów powiązanych. Bez wątplenia bowiem funkcjonowanie rentownych grup spółek, w tym działających w ramach podatkowych grup kapitałowych, korzystnie wpływa na obniżenie poziomu bezrobocia, ograniczając bądź wyłączając konieczność korzystania przez zatrudnionych ze środków publicznych, przeznaczonych na różnorodne formy wsparcia socjalnego.

Nie można jednak zapominać, że grupy spółek dbają z zasady o interesy finansowe udziałowców będących podmiotami prywatnymi<sup>9</sup>, którzy, dążąc do maksymalizacji zysku, będą nierzadko naruszać przepisy fiskalne poprzez fikcyjne zawyżanie kosztów lub zaniżanie przychodów, a także będą transferować zyski poza obszar Polski, dążąc do uniknięcia opodatkowania dochodów, nie licząc się najczęściej z interesem publicznym państwa, na którego terenie działają<sup>10</sup>.

Z uwagi na międzynarodowy charakter powiązań kapitałowych oraz personalnych prawopodatkowy status grup spółek określają regulacje Unii Europejskiej oraz państw członkowskich, a także umowy międzynarodowe wykraczające poza prawo europejskie. Regulacje te wyznaczają relacje między dążeniami do ochrony narodowych interesów fiskalnych a harmonizacją ustawodawstwa państw członkowskich, w kierunku ograniczania barier w swobodzie przepływu osób, towarów, usług i kapitału. W tym kontekście warto dokonać przeglądu rozwiązań podatkowych kształtujących realia prowadzenia działalności gospodarczej w ramach grupy spółek po roku 1989.

## 2. Determinanty normatywnej transformacji i ich periodyzacja

Pierwszy etap kształtowania zasad opodatkowania podmiotów powiązanych wyznacza pierwotne brzmienie art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>11</sup>. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli podatnik po-

---

<sup>9</sup> O ile do grona udziałowców nie zalicza się np. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, choć i w tym przypadku (np. funkcjonowania samorządowych holdingów komunikacyjnych) powstają nadwyżki finansowe stawiające pod znakiem zapytania społeczną użyteczność zaspokajania potrzeb mieszkańców poprzez wykorzystanie formy samorządowej spółki prawa handlowego lub grupy takich spółek (holding komunalny).

<sup>10</sup> Czyniąc iluzoryczną realizację postulatów wynikających z koncepcji tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu.

<sup>11</sup> Dz.U. nr 21, poz. 86.

zostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą tak układa bieg swoich interesów, że nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał, to dochód podatnika ustala się bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie tego dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania<sup>12</sup>. Analizując funkcję przywołanej regulacji, należy wskazać, że ma ona służyć ograniczeniu negatywnych skutków budżetowych transferowania przychodów lub kosztów między przedsiębiorcami powiązаныmi<sup>13</sup>. Pozostawiając na boku zagadnienie nadmiernej lapidarności przywołanej regulacji<sup>14</sup>, warto zauważyć, że wobec braku unormowań dotyczących: możliwości stosowania instytucji podatkowej grupy kapitałowej, warunku sporządzania dokumentacji uzasadniającej rynkowy charakter cen transferowych<sup>15</sup> oraz możliwości ustalania tzw. cen transakcyjnych, regulacja ta dawała organom podatkowym bardzo szerokie, w znacznej mierze uznaniowe, kompetencje co do określania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, mimo rzetelnie i niewadliwie prowadzonych ksiąg podatkowych<sup>16</sup>. Sytuacja ta dotyczyła zarówno grup spółek w stosunkach krajowych, jak i międzynarodowych<sup>17</sup>. Obowiązujący ówczesnie stan prawny nie przewidywał żadnej możliwości podatkowej optymalizacji rozliczeń między spółkami w ramach grupy, fakt zaś powiązania kapitałowego lub personalnego mógł stanowić powód podjęcia czynności kontrolnych przez organy skarbowe, pomimo formalnej prawidłowości wymaganej prawem dokumentacji podatkowej<sup>18</sup>. Zasadniczej zmiany w omawianym zakresie dokonano z dniem 1 stycz-

---

<sup>12</sup> Przepis ten znajdował zastosowanie także wtedy, gdy podatnik wykorzystywał swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, albo też wykonując świadczenie dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia, przerzucał całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg bądź innego podatnika i wskutek tego nie wykazywał dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał lub gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane.

<sup>13</sup> Por. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX OMEGA 2013, punkt I.

<sup>14</sup> Które to wady stały się jedną z przyczyn nowelizacji art. 11 ustawą z dnia 21.11.1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 137, poz. 639), w wyniku której przepis ten uzyskał obowiązujący z niewielkimi zmianami do dnia dzisiejszego układ redakcyjny, choć podlegał jeszcze kilkakrotnie nowelizacji.

<sup>15</sup> Ceny stosowane w obrocie między członkami grupy spółek.

<sup>16</sup> Por. wyrok NSA z dnia 06.09.1996 roku (SA/LU 1870/95, LEX 28901).

<sup>17</sup> Ograniczenie uznaniowości w omawianym zakresie przyniósł rok 1997, w którym dokonano normatywnego określenia dopuszczalnych metod oszacowania dochodów podmiotu powiązanego oraz wprowadzono legalne definicje podmiotu krajowego i zagranicznego, a także normatywną kategoryzację zjawiska przerzucalności dochodu. Zmian tych dokonano ustawą z dnia 21.11.1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 137, poz. 639). Por. *Podatek dochodowy od osób prawnych*, J. Marciniuk (red.), C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 182.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 13.10.1995 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 142, poz. 704).

nia 2001 r., wprowadzając do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych art. 9a, normujący sposoby dokumentowania transakcji między podmiotami powiązаныmi. Regulacja ta, służąc konkretyzacji zasad weryfikowania przez organy podatkowe cen stosowanych w obrocie z podmiotami powiązаныmi w drodze określania: funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji, przewidywanych kosztów, metody kalkulacji zysków oraz przyjętej strategii gospodarczej, wyznaczyła jednocześnie prawne standardy metodologii weryfikacji<sup>19</sup>. W razie braku stosowanej dokumentacji, do opodatkowania dochodów powstałych w wyniku operacji odbiegających od warunków rynkowych ustawa przewiduje zastosowanie stawki sankcyjnej w wysokości 50%.

Pomimo że przedmiotowe rozwiązanie gwarantuje podmiotom powiązаныm, iż przedłożenie merytorycznie poprawnej dokumentacji pozwoli ocenić transakcje między nimi jako spełniające warunki transakcji rynkowych, w praktyce wywiązanie się z wymagań dokumentacyjnych nadal powoduje wiele trudności interpretacyjnych oraz pochłania bardzo dużo czasu<sup>20</sup>. Wychodząc naprzeciw potrzebom obrotu gospodarczego, począwszy od dnia 1 stycznia 2006 r. wprowadzono możliwość zawierania między organami podatkowymi a spółkami dokonującymi obrotu z podmiotami powiązаныmi porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych<sup>21</sup>. Porozumienie polega na „określeniu wspólnie przez administrację podatkową i podatnika, przed zrealizowaniem transakcji kontrolowanej, metod i kryteriów ustalania cen w danej transakcji w pewnym okresie”<sup>22</sup>. W warstwie formalnej analizowane rozwiązanie przyjmuje postać decyzji administracyjnej, stwierdzającej prawidłowość zastosowania metody ustalania ceny transferowej. Zawarcie porozumienia cenowego daje podatnikom możliwość usunięcia ewentualnych wątpliwości co do rynkowego charakteru zasad współpracy z podmiotami powiązаныmi, a tym samym eliminuje ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe wysokości cen transakcyjnych i nałożenia kar zarówno dla spółki, jak również osobistych sankcji karno-skarbowych dla członków zarządu spółki powiązanej<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> Art. 9a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>20</sup> Problemy interpretacyjne dotyczą zarówno przepisów materialnoprawnych, jak i proceduralnych. Na przykład w razie sporu z organami podatkowymi w zasadzie kaźdoczesnej konkretyzacji wymaga określenie „związek gospodarczy” (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2007 r. III SA/Wa 3456/06, LEX nr 329211). W przeszłości wątpliwości budził także w omawianym zakresie rozkład ciężaru dowodowego (wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2008 r., II FSK 555/07, LEX nr 392693). Por. też wyrok NSA z dnia 30 lipca 2013 r. (II FSK 2479/11), wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r. (II FSK 1319/10), pismo z dnia 26 lutego 2014 r. Izby Skarbowej w Poznaniu (ILPB4/423-470/13-2/ŁM, pismo z dnia 12 kwietnia 2010 r. Izby Skarbowej w Warszawie (IPPB5/423-39/10-2/MB).

<sup>21</sup> Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 143, poz. 1199) wprowadzono do Ordynacji podatkowej nowy dział IIa zatytułowany: „Porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych”.

<sup>22</sup> P. Małeck, M. Mazurkiewicz, wyd.cyt., ust. V.

<sup>23</sup> I. Georgijew, *Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem*, Biblioteka Prawna „Rzeczypospolitej” 2005, s. 6.

### 3. Podatkowe grupy kapitałowe

Równoległe do rozwoju reguł opodatkowania podmiotów powiązanych ewoluowała, wprowadzona do obrotu prawnego z dniem 1 stycznia 1996 r.<sup>24</sup>, instytucja podatkowej grupy kapitałowej. Rozwiązanie to umożliwiło grupie co najmniej dwóch spółek kapitałowych odpowiednio powiązanych kapitałowo, nie posiadających zaległości podatkowych, o kapitale zakładowym nie mniejszym niż 1 mln zł przypadającym na każdą z tych spółek, posiadających siedziby na terenie Rzeczypospolitej Polskiej<sup>25</sup>, uzyskanie statusu podatnika w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Do podstawowych korzyści tego rozwiązania, rozpatrywanych z punktu widzenia przedsiębiorców, należy zaliczyć eliminację problemów z cenami transferowymi – gdyż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych pozostawia uczestnikom podatkowej grupy kapitałowej swobodę ich kształtowania<sup>26</sup> – oraz możliwość rozliczania przez spółki osiągające dochód strat poniesionych przez inne spółki w ramach podatkowej grupy kapitałowej, i to już w roku poniesienia straty<sup>27</sup>. Do innych znaczących korzyści należy zaliczyć „możliwość odliczania przez spółkę-darczyńcę darowizn na rzecz innych spółek wchodzących w skład grupy, zwolnienie spółki dominującej z ryczałtowego, 19% podatku od dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach spółek zależnych (należących do podatkowej grupy kapitałowej), możliwość obciążania nakładami inwestycyjnymi dowolnej spółki podczas gdy z odliczeń tych wydatków dla celów podatkowych korzysta grupa jako całość oraz uniknięcie niekorzystnych konsekwencji odmiennej interpretacji przepisów podatkowych przez różne organy podatkowe, właściwe dla siedziby poszczególnych spółek wchodzących w skład grupy”<sup>28</sup>. Pomimo wskazanych udogodnień, od samego początku obowiązywania instytucji wskazywano na mankamenty jej prawnej konstrukcji, mogące ograniczyć praktyczne stosowanie. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na złożoną procedurę tworzenia podatkowej grupy kapitałowej, wymagającą zawarcia umowy w formie aktu notarialnego i wydania decyzji administracyjnej przez naczelnika urzędu skarbowego, oraz na wymagania dotyczące wysokiego udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych<sup>29</sup>, przy jednoczesnym warunku niepozostawiania w związkach powodujących powiązania kapitałowe lub osobowe z podmiotami nie wchodzącymi w skład podatkowej

---

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 13.10.1995 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 142, poz. 704).

<sup>25</sup> Po spełnieniu dalszych warunków określonych w ustawie.

<sup>26</sup> Art. 11 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>27</sup> Art. 7a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>28</sup> *Podatek dochodowy...*, s. 34.

<sup>29</sup> W pierwszym okresie obowiązywania instytucji spółka dominująca musiała być właścicielem 100% udziałów w każdej ze spółek zależnych. Od dnia 1 stycznia 2001 r. minimalny udział spółki dominującej ograniczono do 95% (art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; Dz.U. nr 60, poz. 700).

grupy kapitałowej<sup>30</sup>. Warto zauważyć, iż naruszenie każdego z warunków utworzenia podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek grupy powodowało (i nadal powoduje) utratę szczególnego statusu podatkowego grupy *ex lege*<sup>31</sup>.

Pierwotne brzmienie analizowanej regulacji pozwala również ocenić *ratio legis* instytucji podatkowej grupy kapitałowej z punktu widzenia interesu publicznego. Do końca 2002 r. obowiązywał warunek dokonywania przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową, w każdym roku podatkowym, wydatków inwestycyjnych w wysokości stanowiącej łącznie co najmniej 50% dochodu grupy po opodatkowaniu, nie mniej jednak niż 20% sumy dochodów do opodatkowania poszczególnych spółek, bez pomniejszania jej o straty pozostałych spółek tworzących tę grupę<sup>32</sup>. Z przepisem tym korespondował warunek osiągnięcia za każdy rok podatkowy udziału dochodu tej grupy w sumie przychodów wszystkich spółek tworzących grupę w wysokości 8%. Zatem jednym z celów wprowadzenia instytucji było stymulowanie rozwoju innowacyjnych technologii oraz infrastruktury przemysłowej. Ustawodawca najwyraźniej jednak przecenił znaczenie zachęt podatkowych, gdyż według danych Ministerstwa Finansów w 2007 r. istniało zaledwie 15 takich grup, w 2011 r. zaś ich liczba wzrosła do 22<sup>33</sup>. Pomimo złagodzenia warunku udziału dochodu grupy w sumie przychodów wszystkich spółek do 3%, z punktu widzenia optymalizacji opodatkowania spółek tworzących grupę, ale nie tworzących podatkowej grupy kapitałowej, mankamentem jest brak możliwości rozliczania strat poniesionych przed zawiązaniem podatkowej grupy kapitałowej. Szereg obaw zapewne budzi również zakaz dokonywania transakcji odbiegających od warunków rynkowych z kontrahentami zewnętrznymi wobec grupy. Nieświadome naruszenie wymagań prawnych, zwłaszcza w przypadku transakcji nietypowych, np. niepowtarzalnych, nie wydaje się trudne. Skutkiem będzie utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej, a w konsekwencji możliwość oszacowania podstawy opodatkowania i zastosowanie sankcyjnej stawki podatkowej w stosunku do każdej ze spółek tworzących grupę<sup>34</sup>.

#### 4. Skutki przystąpienia do Unii Europejskiej

Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej spowodowało obowiązek implementacji rozwiązań wspólnotowych mających służyć idei wolnego rynku, także w odniesieniu do reguł opodatkowania spółek powiązanych. Dlatego w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znalazły swój wyraz rozwiązania m.in. Dyrektywy nr 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych

<sup>30</sup> Opinia prawna do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Druk Sejmowy nr 1178, 1995 r.).

<sup>31</sup> Zob. art. 1a ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>32</sup> Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. (Dz.U. nr 141, poz. 1179).

<sup>33</sup> <http://www.mf.gov.pl>.

<sup>34</sup> W wysokości 50%, znajdującej zastosowanie do dochodu oszacowanego w razie braku dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

państw członkowskich<sup>35</sup>, Dyrektywy nr 2009/133/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w razie łączenia, podziałów, przez wydzielanie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby spółki z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego<sup>36</sup>, Dyrektywy nr 2003/49/WE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich<sup>37</sup>, a także Konwencji nr 90/436/WE o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych<sup>38</sup>. Warto jednocześnie zauważyć, iż w okresie tym obowiązywało wiele umów międzynarodowych, nierzadko zawartych przed rokiem 1989, w ramach których regulowano zasady rozgraniczania opodatkowania należnego umawiającym się państwom z tytułu wypłacających dywidend, odsetek, zysków kapitałowych (ze zbycia lub umorzenia udziałów) oraz należności licencyjnych przedsiębiorstw powiązanych<sup>39</sup>.

Poprzez wprowadzenie rozwiązań umożliwiających optymalizację opodatkowania dochodów unormowania te służą wzmocnieniu rentowności holdingów, w skład których wchodzi spółki posiadające siedziby (lub zakłady) w różnych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Pomimo to przedsiębiorcy prowadzący działalność w innych państwach Unii Europejskiej nadal napotykać przeszkody oraz zniekształcenia rynku wynikające z faktu istnienia 27 zróżnicowanych systemów podatku od osób prawnych<sup>40</sup>. „Brak wspólnych przepisów dotyczących podatku od osób prawnych sprawia, że wzajemne zależności między krajowymi systemami podatkowymi często prowadzą do nadmiernego opodatkowania i podwójnego opodatkowania, a przedsiębiorstwa borykają się z dużymi obciążeniami administracyjnymi oraz wysokimi kosztami przestrzegania przepisów podatkowych. [...] Główną przeszkodą istniejącą obecnie na jednolitym rynku jest wysoki koszt przestrzegania formalności związanych z cenami transferowymi z zachowaniem zasady ceny rynkowej. Ponadto sposób, w jaki zwykle organizują się ściśle zintegrowane grupy, zdecydowanie wskazuje, że ceny ustalane indywidualnie dla każdej transakcji na warunkach rynkowych nie są już, być może, najbardziej odpowiednią metodą podziału zysku. Transgraniczna kompensacja strat możliwa jest na terenie UE wyłącznie w ograniczonej liczbie przypadków, co prowadzi do nadmiernego opodatkowania przedsiębiorstw

<sup>35</sup> Dz.Urz. UE L nr 345 z dnia 29 grudnia 2011 r., s. 8.

<sup>36</sup> Dz.Urz. UE L nr 310 z dnia 25 sierpnia 2009 r., s. 8.

<sup>37</sup> Dz.Urz. UE L nr 157 z dnia 26 czerwca 2003 r., s. 49.

<sup>38</sup> Dz.Urz. WE L nr 225 z dnia 20 sierpnia 1990 r., s. 10.

<sup>39</sup> Zob. np. art. 9-14 umowy z dnia 20.06 1975 r. między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodów i majątku (Dz.U. 1977, nr 1, poz. 5).

<sup>40</sup> Zob. preambuła projektu dyrektywy Rady z dnia 16 marca 2011 r. w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych COM(2011)0121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS), dyrektywa dalej jest zwana także: CCCTB.



prowadzących transgraniczną działalność. Z kolei sieć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie zapewnia właściwych rozwiązań umożliwiających eliminację przypadków podwójnego opodatkowania na jednolitym rynku, ponieważ z założenia umowy te mają funkcjonować w kontekście dwustronnym na szczeblu międzynarodowym, a nie w ściśle zintegrowanym środowisku. [...] Sytuacja ta zniechęca do inwestowania w UE<sup>41</sup>, co w konsekwencji ogranicza wzrost gospodarczy i możliwości tworzenia nowych miejsc pracy<sup>42</sup>. Dlatego wzmocnienie konkurencyjności zewnętrznej przedsiębiorców UE – a tym samym pozycji gospodarczej całej Unii Europejskiej – stanowi obecnie główną przesłankę tworzenia regulacji mających służyć harmonizacji zasad opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej oraz eliminacji opodatkowania transferów finansowych między przedsiębiorcami odpowiednio powiązаныmi, działającymi w różnych państwach członkowskich.

Cel ten został szczególnie wyeksponowany w rozwiązaniach projektu Dyrektywy Rady z dnia 16 marca 2011 r. w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych<sup>43</sup>. Akt ten zawiera zbiór „wspólnych przepisów dotyczących obliczania podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, które są rezydentami w UE, oraz położonych w UE oddziałów przedsiębiorstw z państw trzecich. Wspólne ramy podatkowe przewidują w szczególności zasady obliczania indywidualnego wyniku podatkowego każdego przedsiębiorstwa (lub oddziału), konsolidacji tych wyników w przypadku istnienia innych członków grupy oraz podziału skonsolidowanej podstawy opodatkowania między wszystkie uprawnione państwa członkowskie. [...] Nie planuje się objęcia harmonizacją stawek podatkowych. Każde państwo członkowskie będzie stosowało swoją własną stawkę do swojej części podstawy opodatkowania podatników. [...] Przedsiębiorstwo prowadzące działalność w więcej niż jednym państwie skorzysta na wprowadzeniu możliwości kompensacji transgranicznych strat oraz obniżeniu kosztów przestrzegania przepisów dotyczących podatku od osób prawnych<sup>44</sup>.

W kontekście niewątpliwych korzyści wynikających z rozwiązań analizowanej dyrektywy dla przedsiębiorców, warto zwrócić uwagę również na zagrożenia mogące wiązać się z jej implementacją. Istotnym problemem wydaje się znaczące ograniczenie suwerenności podatkowej oraz konkurencyjności między państwami Unii Europejskiej. Przyjęty w projekcie dyrektywy model podziału skonsolidowa-

<sup>41</sup> Zob. uzasadnienie do projektu dyrektywy CCCTB.

<sup>42</sup> Por. odpowiedź nr 3307 na interpelację M. Rząsy, posła na Sejm RP z dnia 20 marca 2012 r. w sprawie ewentualnych skutków dla polskiej gospodarki wejścia w życie tzw. unii Merkozy'ego, czyli porozumienia Niemiec i Francji w sprawie jednakowej stawki podatku CIT. Zob. też: *Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, H. Litwińczuk (red.), Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011, s. 22 i nast.

<sup>43</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_pl.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_pl.pdf) [dostęp 15.05.2014].

<sup>44</sup> Uzasadnienie do projektu dyrektywy CCCTB.

nej podstawy opodatkowania między państwa członkowskie<sup>45</sup> może doprowadzić do obniżenia wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych w 11 krajach członkowskich oraz spadku produktu krajowego brutto i zatrudnienia w 21 państwach UE<sup>46</sup>. Ponadto istnieje obawa, iż międzynarodowe grupy spółek, jako beneficjenci rozwiązań wskazanej dyrektywy m.in. w zakresie konsolidowania dochodów i strat poniesionych w spółkach zlokalizowanych w różnych państwach członkowskich, będą dążyć do transferowania zysków do krajów wspólnotowych, w których obowiązują najniższe stawki opodatkowania dochodów.

Warto też podkreślić, że zastrzeżenia natury prawnej może budzić sama możliwość dokonania harmonizacji w zakresie podatków bezpośrednich w drodze wprowadzenia do obrotu prawnego aktu wtórnego prawa wspólnotowego<sup>47</sup>. Jako podstawę prawną projektowanej dyrektywy Komisja Europejska wskazała art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>48</sup>, co zostało zakwestionowane przez niektóre państwa członkowskie. Zgodnie z treścią wskazanej regulacji, bez uszczerbku dla artykułu 114 tego traktatu, Rada, stanowiąc jednogłośnie zgodnie ze specjalną procedurą prawodawczą i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Z kolei art. 114 Traktatu w ustępie pierwszym stanowi m.in., iż: Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą prawodawczą i po konsultacji z Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, przyjmują środki dotyczące zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają na celu ustanowienie i funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Jednocześnie ustęp drugi analizowanej regulacji nie pozwala na zastosowanie wskazanej w art. 114 ust. 1 procedury m.in.

---

<sup>45</sup> Zob. pkt 21 preambuły projektu dyrektywy CCCTB. Formuła rozdziału skonsolidowanej podstawy opodatkowania oparta została na wykazywanych w danym państwie, przez przedsiębiorcę lub ich powiązaną grupę, wskaźnikach poziomu kapitału, zatrudnienia i obrotu.

<sup>46</sup> Zob. pkt 22 Opinii Komitetu Regionów z dnia 14 grudnia 2011 r. w sprawie „Wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych”, (ECOS-V-018) [www.cor.europa.eu](http://www.cor.europa.eu) [dostęp 12.05.2014]. Zob. też R. Cline, T. Neubig, A. Philips, C. Snager, A. Walsh, *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax base in the European Union*, [www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf](http://www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf). Opracowanie zostało sporządzone przez irlandzki oddział Ernst&Young na zlecenie irlandzkiego Ministerstwa Finansów (źródło: odpowiedź na interpelację poselską z dnia 2 marca 2011 r. sygn. SPS-023-20911/11).

<sup>47</sup> Niektóre państwa członkowskie skierowały do przewodniczących Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji tzw. uzasadnione opinie wyrażające zastrzeżenia co do prawnej możliwości harmonizacji podatków bezpośrednich z uwagi na kształt rozwiązań przyjętych w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Należą do nich m.in. Bułgaria, Szwecja, Irlandia i Polska (źródło: Opinia Komitetu Regionów z dnia 14 grudnia 2011 r. w sprawie „Wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych”, pkt 24).

<sup>48</sup> Wersja skonsolidowana Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C nr 081 z dnia 30 marca 2010 r., s. 13); dalej zwany także: TfUE.



do przepisów podatkowych. Z kolei, zgodnie z art. 113 Traktatu, Rada, stanowiąc jednomyślnie po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, 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.

W związku z powyższym stanem prawnym można wyprowadzić wniosek, iż zakres kompetencji Unii Europejskiej w przedmiocie stanowienia regulacji podatkowych został ograniczony jedynie do podatków pośrednich, a „próba wykorzystania art. 115 jako podstawy przyjmowania aktów prawnych Unii Europejskiej dotyczących podatków bezpośrednich stanowi obejście prawa, a w szczególności art. 113 TfUE”<sup>49</sup>. Z drugiej jednak strony można zauważyć, iż zaprezentowane rozumowanie oparte jest na wykładni językowej, zawężającej interpretację norm traktatowych jedynie do desygnatów sformułowań wyrażonych *expressis verbis*. Wydaje się, że w rozumowaniu tym pominięto okoliczność, iż – pomimo proceduralnego charakteru dyspozycji norm dających się wyprowadzić z art. 113, 114 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 115 TfUE – hipotezy tych norm, poprzez odesłanie do podstawowych celów utworzenia Unii Europejskiej, mają w istocie charakter klauzul ogólnych, służących przeciwieństwu właśnie zastosowaniu wykładni funkcjonalnej, a nie językowej. Jednocześnie, nawet stosując jedynie wykładnię językową, z treści art. 113 Traktatu da się wprost wyprowadzić jedynie wniosek dotyczący dopuszczalnej procedury 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, a *contrario* zaś zakaz stosowania w zakresie harmonizacji podatków pośrednich innej procedury. Stąd co najwyżej można wysnuć wniosek, że procedury określonej w art. 113 nie należy stosować w procesie harmonizacji innych danin niż podatki pośrednie. Wyprowadzenie z analizowanego przepisu wniosku, iż w ogóle nie wolno harmonizować regulacji dotyczących podatków bezpośrednich, nie znajduje zatem uzasadnienia ani w regułach wykładni językowej, ani funkcjonalnej. Konkluzja taka wydaje się zasadna także w kontekście wykładni systemowej, bowiem pominięcie kwestii harmonizacji podatków bezpośrednich w rozdziale drugim „Postanowienia podatkowe”, stanowiącym jednostkę redakcyjną tytułu siódmego TfUE „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw”, zdaje się wskazywać jedynie na pewien deficyt uregulowań wynikający z ewolucyjnego charakteru kształtowania zarówno pierwotnego, jak i wtórnych prawa wspólnotowego, nie zaś na zakaz tworzenia przedmiotowych regulacji<sup>50</sup>.

<sup>49</sup> Zob. Załącznik do uchwały Sejmu RP z dnia 13 maja 2011 r. określający powody, dla których Sejm uznaje, że projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (KOM (2001) 121) nie jest zgodny z zasadą pomocniczości.

<sup>50</sup> Pogląd dotyczący wykładni systemowej znajduje także pośrednio uzasadnienie w opinii komisji prawnej w sprawie podstawy prawnej wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej

## 5. Zakończenie

Zaawansowanie prac nad ostatecznym kształtem dyrektywy Rady w sprawie wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych<sup>51</sup> pozwala sądzić, że najwięksi wspólnotowi przedsiębiorcy – działający zazwyczaj w ramach różnorodnie powiązanych grup spółek – w niedalekiej przyszłości powinni spodziewać się korzystnego przewartościowania podatkowych realiów kształtowania efektywności ekonomicznej. Grupy spółek uzyskają bowiem na obszarze Unii Europejskiej przywileje dające się w pewnym zakresie porównać z rozwiązaniami stosowanymi obecnie w ramach instytucji podatkowej grupy kapitałowej. Proces ten można uznać za ukoronowanie transformacji także polskich uregulowań podatkowych prawa holdinowego. Unormowania te przyjmą postać uniwersalną, jako efekt syntezy polskich doświadczeń legislacyjnych oraz rozwiązań państw członkowskich, posiadających znacznie bogatsze doświadczenia w tym zakresie.

Jednak wprowadzenie złożonego zbioru regulacji ułatwiających transgraniczną wymianę handlową i inwestycje oraz zniesienie przeszkód podatkowych, zwłaszcza zaś braku możliwości kompensacji strat na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej, jest trudnym zadaniem z powodu wymagania jednomyślności w sprawie wniosków prawodawczych dotyczących podatków bezpośrednich. Wobec pojawiających się w tym zakresie sprzeciwów państw członkowskich, uzasadnianych negatywnymi konsekwencjami ekonomiczno-społecznymi, w warstwie formalnoprawnej zaś naruszeniem podstawowych zasad prawa Unii Europejskiej, pojawia się konieczność rozważenia społeczno-gospodarczej zasadności oraz racjonalności związania regulacjami wzmacniającymi konkurencyjność transgranicznych przedsiębiorców wspólnotowych (oraz ich grup), kosztem naruszenia autonomii podatkowej poszczególnych państw członkowskich.

---

skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, przygotowanej na zlecenie Parlamentu Europejskiego w związku z przedłożonymi organom UE uzasadnionymi opiniami niektórych państw członkowskich w przedmiocie niezgodności z prawem wspólnotowym harmonizacji podatków bezpośrednich. Komisja prawna bowiem w ogóle pominęła w swoim wnioskowaniu wyodrębnienie regulacji podatkowych w strukturze tytułu VII Traktatu, wskazując jednocześnie na art. 114 i 115 jako podstawy prawne właściwe dla zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w ramach rynku wewnętrznego (zob. sprawozdanie z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych COM(2011)0121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS) [dostęp 15.04.2014]).

<sup>51</sup> Dnia 19 kwietnia 2012 r. Parlament Europejski, w ramach procedury konsultacji, przyjął projekt dyrektywy CCCTB, wprowadzając jako jedną z poprawek, w miejsce fakultatywnego wyboru sposobu opodatkowania dochodów osób prawnych, obligatoryjność stosowania reguł dyrektywy po upływie dwuletniego okresu przejściowego w odniesieniu do przedsiębiorców działających w więcej niż jednym państwie (zob. poprawka nr 14 do punktu 8 preambuły dyrektywy w: Rezolucja ustawodawcza Parlamentu Europejskiego z dnia 19 kwietnia 2012 r. w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych COM(2011)0121-C7-0092/2011-2011/0058(CNS)).

Harmonizując podatki bezpośrednie, Unia Europejska wkroczy w kolejny etap integracji. Wniosek taki może uzasadniać okoliczność, iż rozwiązania pierwotnego prawa wspólnotowego nie przewidują *expressis verbis* harmonizacji w omawianym zakresie. Etap ten będzie wymagał już nie tylko tworzenia rozwiązań prawnych służących urzeczywistnianiu idei wspólnego rynku, lecz także zmian mentalnych obywateli Unii Europejskiej. Jeśli bowiem wzmocnienie konkurencyjności gospodarczej – zwłaszcza w okresie kryzysu finansowego – ma nastąpić kosztem redukcji zatrudnienia i spadku wpływów budżetowych krajów członkowskich, działanie to może zostać doprowadzone do końca tylko dzięki szerokiej legitymizacji społecznej, która stanie się możliwa w razie równoczesnego wprowadzania unormowań zrównujących obywateli Unii Europejskiej m.in. pod względem poziomu płacy minimalnej oraz zabezpieczeń socjalnych. Jak można sądzić, w praktyce ten proces jest jeszcze bardzo odległy, zatem harmonizacja podatków bezpośrednich, o ile będzie rzeczywiście powodowała negatywne konsekwencje na rynku pracy, może stanowić zarzewie ruchów politycznych dążących – co najmniej – do eliminacji analizowanego rozwiązania.

Trudno również jednoznacznie stwierdzić, czy wprowadzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, zwłaszcza w sytuacji, gdyby Rada zdecydowała o fakultatywności tego rozwiązania, w miejsce planowanych uproszczeń prawnych, nie przysporzy dodatkowych komplikacji grupom spółek (związanych np. z koniecznością rozbudowy planowania podatkowego). Ponadto, z uwagi na wyłączenie możliwości korzystania z dobrodziejstw skonsolidowanej podstawy opodatkowania w razie istnienia powiązań z podmiotami spoza grupy, może się okazać, że rozwiązanie nie uzyska szerszej aprobaty w ramach realnych stosunków gospodarczych, podobnie jak to się stało w odniesieniu do podatkowej grupy kapitałowej w Polsce.

## Literatura

- Cline R., Neubig T., Philips A., Snager C., Walsh A., *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax base in the European Union*, [www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf](http://www.finance.gov.ie/documents/publications/reports/2011/CCCTBrepjan2011.pdf).
- Gajewski D., *Grupa kapitałowa i jej ułomna podmiotowość prawna*, „Rejent” 2012, nr 9.
- Georgijew I., *Ceny transferowe. Skuteczne zarządzanie ryzykiem*, Biblioteka Prawna „Rzeczypospolitej”, Warszawa 2005.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *Komentarz do art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX OMEGA 2013.
- Opinia Komitetu Regionów z dnia 14 grudnia 2011 r. w sprawie „Wspólnotowej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych”, (ECOS-V-018) [www.cor.europa.eu](http://www.cor.europa.eu) [dostęp 12.05.2014].
- Podatek dochodowy od osób prawnych*, J. Marciniuk (red.), C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Sołtysiński S., *Zgrupowanie spółek: dylematy ustawodawcy*, Dodatek do „Monitora Podatkowego” 2011, nr 24.
- Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, H. Litwińczuk (red.), Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2011.

## TRANSFORMATION OF TAX ADJUSTMENT OF HOLDING LAW IN POLAND

**Summary:** Due to the most often international nature of capital and personal relations, tax status of groups of related companies is determined by the provisions of the European Union, member states and international treaties. These regulations define the *status quo* between the aspirations for the protection of national fiscal interests and the harmonization of the laws of the member states towards reducing barriers to the free movement of goods, services and capital. The progress of work on the final version of the Council directive on a community consolidated corporate tax base, suggests that the major community entrepreneurs – usually operating under the variously related groups of companies – in the near future should expect a significant tax revaluation of realities of shaping economic efficiency. At the same time, upon the recognition by the Polish parliament the resolution dated 13.05.2011 of the project of indicated above directive as contrary to the fundamental principles of the EU, there is a need for a hierarchy of juridical principles of the Treaty and the need to consider the social-economic merits of binding regulations, strengthening the competitiveness of EU business at the expense of cross-border fiscal autonomy violations of the Member States.

**Keywords:** holding, taxation, tax group, EU directive.