



KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH

Bruksela, dnia 23.12.2005
KOM(2005) 702 wersja ostateczna

**KOMUNIKAT KOMISJI DO RADY, PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I
KOMITETU EKONOMICZNO-SPOŁECZNEGO**

**Usuwanie przeszkód związanych z podatkiem od osób prawnych w działalności małych i
średnich przedsiębiorstw na rynku wewnętrznym – zarys ewentualnego projektu
pilotażowego „opodatkowanie według zasad państwa macierzystego”**

{SEC(2005)1785}

SPIS TREŚCI

1.	Wprowadzenie.....	3
1.1.	Cel komunikatu	3
1.2.	Wcześniejsze działania Komisji mające na celu poprawę sytuacji podatkowej MŚP.	4
2.	Potrzeba poprawy sytuacji podatkowej małych i średnich przedsiębiorstw na rynku wewnętrznym	5
2.1.	Przeszkody związane z podatkiem od osób prawnych na rynku wewnętrznym i ich znaczenie dla MŚP	5
2.2.	Wniosek i potrzeba podjęcia działań przez UE.....	8
3.	Opodatkowanie według zasad państwa macierzystego jako obiecujące podejście w pokonywaniu przeszkód związanych z podatkiem od osób prawnych w działalności MŚP	9
3.1.	Podejście podstawowe i jego stosowność dla MŚP	9
3.2.	Dotychczasowy rozwój koncepcji.....	10
4.	Wnioski i perspektywy.....	13
	ZAŁĄCZNIK	15
	Zarys ewentualnego programu pilotażowego opodatkowania według zasad państwa macierzystego dla małych i średnich przedsiębiorstw	15

1. WPROWADZENIE

1.1. Cel komunikatu

Osiągnięcie celów lizbońskich wymaga działań w dziedzinie podatków.

Komunikat Komisji przygotowany na wiosenne posiedzenie Rady Europejskiej COM(2005)24, a w szczególności towarzyszący mu dokument SEC(2005)192 – lizboński plan działań, nadają nowy impuls działaniom na drodze do osiągnięcia celów lizbońskich, również w dziedzinie podatków. W tym kontekście w konkluzjach prezydencji Rady Europejskiej z dnia 23 marca 2005 r. wielokrotnie podkreśla się rolę małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) oraz wzywa się do opracowania ogólnej polityki na ich rzecz¹.

Dotyczy to zwłaszcza małych i średnich przedsiębiorstw.

Problem polega na tym, że MŚP odgrywają istotną rolę w rozwoju gospodarczym Unii Europejskiej, jednak ich udział w rynku wewnętrznym jest znacznie niższy niż udział dużych przedsiębiorstw; przyczyną są między innymi kwestie podatkowe. Wynikiem są natomiast słabość gospodarcza i wynikająca z niej utrata potencjału rozwoju i tworzenia miejsc pracy, co z kolei uniemożliwia realizację nowych celów lizbońskich. W związku z powyższym w wieloletnim programie na rzecz przedsiębiorstw i przedsiębiorczości, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) (2001-2005)² oraz w planie działań Komisji: Europejska agenda na rzecz przedsiębiorczości³ wzywa się do podjęcia odpowiednich działań wspierających transgraniczny rozwój MŚP. Ponadto niedawny komunikat Komisji w sprawie wkładu polityki podatkowej i celnej do strategii lizbońskiej oraz komunikat w sprawie nowoczesnej polityki wzrostu i zatrudnienia dla małych i średnich przedsiębiorstw⁴ wskazują na potrzebę istnienia właściwych ram podatkowych dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz wspominają o inicjatywie opodatkowania według zasad państwa macierzystego.

„Opodatkowanie według zasad państwa macierzystego” jest możliwością wartą rozważenia.

Celem niniejszego komunikatu jest po pierwsze opisanie problemów napotykaných przez MŚP działające w więcej niż jednym państwie członkowskim w dziedzinie podatków od przedsiębiorstw i zbadanie, w jaki sposób podważają one funkcjonowanie rynku wewnętrznego, oraz po drugie – przedstawienie na podstawie doświadczeń z ubiegłych lat obecnej strategii Komisji w dziedzinie podatków, tak aby zaprezentować ewentualne praktyczne rozwiązania oparte na podejściu „opodatkowania według zasad państwa macierzystego”. Zdaniem Komisji koncepcja mogłaby zostać przetestowana przez zainteresowane państwa członkowskie i przedsiębiorstwa w eksperymentalnym projekcie pilotażowym. Z załączonej oceny wpływu wynika, że

¹ Konkluzje prezydencji, Rada Europejska w Brukseli w dniach 22 i 23 marca 2005 r., np. ust. 25.

² Decyzja Rady 2000/819/WE z dnia 20 grudnia 2000 r.

³ COM(2004)70 z dnia 11/02/2004

⁴ COM(2005)532 z dnia 25/10/2005 oraz COM(2005)551 z dnia 10/11/2005

potencjalne ogólne korzyści gospodarcze dla rynku wewnętrznego są znaczne.

1.2. Wcześniejsze działania Komisji mające na celu poprawę sytuacji podatkowej MŚP

Wcześniejsze działania Komisji dotyczyły zmiany własności, ...

Jak dotąd działania Komisji mające na celu poprawę sytuacji podatkowej MŚP koncentrowały się na problemach transgranicznych związanych z podatkami innymi niż podatek dochodowy od osób prawnych. W szczególności zmiana własności MŚP, które są często przedsiębiorstwami rodzinnymi, wiąże się z szeregiem kwestii podatkowych, które bywają trudniejsze i bardziej uciążliwe niż w przypadku przedsiębiorstw notowanych na giełdzie. Dobrym przykładem są tutaj podatki od darowizn i spadków. Komisja wielokrotnie poruszała te kwestie i przedstawiła zalecenia w sprawie problemów podatkowych dotyczących zmiany własności małych i średnich przedsiębiorstw⁵ oraz komunikat w sprawie ogólnej poprawy otoczenia podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw⁶. Większość zaleceń dotyczy problemów podatkowych związanych ze statusem prawnym przedsiębiorstw jednoosobowych i spółek osobowych, w szczególności dziedziczenia MŚP.

... a obecne prace dotyczą podatku od wartości dodanej.

Ponadto wprowadzane są obecnie różne środki związane ze szczególnymi problemami MŚP w dziedzinie podatku od wartości dodanej. W szczególności inicjatywa Komisji w sprawie koncepcji „punktu kompleksowej obsługi” ma ułatwić MŚP rozwój w ramach rynku wewnętrznego, ponieważ będą one miały możliwość rozliczania się z obowiązków związanych z podatkiem VAT tylko w jednym punkcie rejestracji. Podatek od osób prawnych pozostaje zatem, z perspektywy MŚP, największym problemem podatkowym rynku wewnętrznego, który jak do tej pory nie został odpowiednio rozwiązany na poziomie UE. Ponadto postęp w tej dziedzinie oraz środki fiskalne korzystne dla MŚP w innych dziedzinach miałyby łącznie silniejsze oddziaływanie.

⁵ Zalecenie Komisji z dnia 25 maja 1994 r. dotyczące opodatkowania małych i średnich przedsiębiorstw, Dz.U. L 177, str. 1-19; zalecenie Komisji z dnia 7 grudnia 1994 r. w sprawie przenoszenia własności małych i średnich przedsiębiorstw, Dz.U. L 385, str. 14-17; komunikat w sprawie zalecenia Komisji z dnia 7 grudnia 1994 r. w sprawie przenoszenia własności małych i średnich przedsiębiorstw, Dz.U. L 400, str. 1-9.

⁶ Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu w sprawie poprawy otoczenia podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw, COM(94)206, Dz.U. C 187, str. 5-10.

2. POTRZEBA POPRAWY SYTUACJI PODATKOWEJ MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW NA RYNKU WEWNĘTRZNYM

2.1. Przeszkody związane z podatkiem od osób prawnych na rynku wewnętrznym i ich znaczenie dla MŚP

*Przedsiębiorstw
a napotykać na
wiele różnych
przeszkód
podatkowych na
rynku
wewnętrznym ...*

Z ostatnich analiz i badań przeprowadzonych przez służby Komisji⁷, potwierdzonych później przez niezależne instytuty badawcze⁸, wynika, że przeszkody dotyczące podatku od przedsiębiorstw mają poważny negatywny wpływ na transgraniczną działalność gospodarczą przedsiębiorstw w UE. Ogólnie rzecz biorąc problemy takie wiążą się z istniejącym prawodawstwem podatkowym UE i jego realizacją w niektórych państwach członkowskich, ogólnym brakiem możliwości transgranicznego rozliczania strat poniesionych przez spółki zależne, problemami podatkowymi w transgranicznej restrukturyzacji, zastosowaniem umów o podwójnym opodatkowaniu oraz sprawami związanymi z cenami transferowymi. Wynikające z tego wyższe lub dodatkowe obciążenia podatkowe, podwójne opodatkowanie (ekonomiczne) oraz wyższe koszty przestrzegania przepisów stanowią czynnik zniechęcający do prowadzenia działalności transgranicznej na rynku wewnętrznym.

*... których
względne
znaczenie ciągle
rośnie.*

Biorąc pod uwagę postęp w wielu innych dziedzinach polityki, w których podjęte zostały środki harmonizacji lub wzajemnego uznawania, względne znaczenie wymienionych powyżej przeszkód podatkowych w ostatnich latach wzrosło i jest obecnie jednym z największych problemów na drodze do realizacji rynku wewnętrznego i wykorzystania jego potencjału gospodarczego. Komisja pracuje zatem obecnie nad realizacją „strategii dwutorowej” obejmującej zarówno środki krótkoterminowe, których celem jest usunięcie konkretnych przeszkód w transgranicznym prowadzeniu działalności gospodarczej na rynku wewnętrznym, jak i długoterminowe działania o charakterze ogólnym⁹. Prowadzona polityka przyniosła już dostrzegalny postęp w wielu obszarach. Postępy poczyniono również w zakresie prac technicznych nad wspólną jednolitą podstawą podatku od przedsiębiorstw, która wkrótce prawdopodobnie stanie się średnioterminowym systematycznym rozwiązaniem problemów podatkowych na rynku wewnętrznym, których doświadczają (głównie)

⁷ Dokument roboczy służb Komisji „Company Taxation in the Internal Market” [SEC(2001)1681]

⁸ Zob. na przykład: Centre for European Policy Studies, „EU Corporate Tax Reform”, Report November 2001 oraz „An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process”, Report April 2002, w obydwu opracowaniach można znaleźć odesłania do dalszych źródeł informacji.

⁹ Szczegółowe informacje można znaleźć w komunikatach Komisji „W kierunku wewnętrznego rynku bez przeszkód podatkowych. Strategia mająca na celu wprowadzenie dla przedsiębiorstw ujednoliconej podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do ich działalności obejmującej całą UE” [COM(2001)582] oraz „Rynek wewnętrzny bez przeszkód w podatku od osób prawnych – osiągnięcia, obecne inicjatywy i dalsze wyzwania” [COM(2003)726]

duże przedsiębiorstwa¹⁰. Dotychczas nie przedstawiono jednak systematycznego rozwiązania problemów związanych z podatkiem od przedsiębiorstw w przypadku MŚP działających w więcej niż jednym państwie członkowskim.

Przeszkody te dotyczą w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw

...

Rozwiązanie takie jest jednak konieczne. We wspomnianej powyżej analizie przygotowanej przez służby Komisji zwrócono szczególną uwagę na sytuację MŚP¹¹. Wykazano, że ogólnie rzecz biorąc przeszkody podatkowe w transgranicznej działalności gospodarczej są takie same w przypadku MŚP, jak w przypadku dużych przedsiębiorstw. Jednakże wpływ przeszkód na MŚP jest większy, ponieważ z racji swojego rozmiaru dysponują one ograniczoną ilością zasobów gospodarczych i ludzkich oraz mniejszą wiedzą specjalistyczną w zakresie przepisów podatkowych. Mały rozmiar przedsiębiorstw ogranicza więc możliwości unikania niektórych przeszkód podatkowych. Niekorzystny wpływ przeszkód podatkowych na udział MŚP w rynku wewnętrznym potwierdzają również liczne badania. Przykładowo odpowiedzi zainteresowanych stron na „kwestionariusz dotyczący podatku dochodowego od osób prawnych jako przeszkody dla rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw w ramach Unii Europejskiej” opublikowany przez służby Komisji w lipcu 2004 r. wskazują między innymi na to, że około jedna trzecia MŚP w UE uważa opodatkowanie przedsiębiorstw za istotną przeszkodę w rozwoju transgranicznym¹².

... zwłaszcza w zakresie kosztów przestrzegania przepisów ...

Ponadto ustalono, że istnieją jeszcze dwie dziedziny szczególnie istotne dla MŚP¹³. Po pierwsze MŚP mają szczególne trudności z kosztami przestrzegania przepisów wynikającymi z konieczności stosowania 25 różnych systemów podatkowych. Silne poparcie dla tego wniosku wyrażają osoby zajmujące się zawodowo sprawami podatkowymi oraz zrzeszenia przedsiębiorców reprezentujące interesy MŚP¹⁴. Zdaniem UEAPME, Europejskiego Stowarzyszenia Rzemiosła, Małych i Średnich Przedsiębiorstw – „koszty związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych dla małych przedsiębiorstw są stukrotnie większe niż w przypadku dużych spółek”¹⁵. Istnieją również poważne dowody naukowe i ilościowe na poparcie takiego twierdzenia. Ponadto dostępne badania ogólne potwierdzają, że koszty przestrzegania

¹⁰ Szczegółowe informacje na temat tych prac dostępne są na stronie:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

¹¹ Część III, rozdz. 8 oraz część IV, B, rozdz. 11 badania [SEC(2001)1682]

¹² Więcej informacji na temat kwestionariusza i odpowiedzi można znaleźć pod adresem http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹³ Wniosek wyciągnięty przez Komisję znajduje również poparcie w literaturze fachowej, na przykład: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) ‘Small Business Taxation: An Agenda for Growth’, Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, str. 2.

¹⁴ Zob. na przykład odpowiedzi udzielone w ramach konsultacji prowadzonej przez Komisję w 2003 r. oraz kwestionariusz wprowadzony w 2004 r. (rozdz.7); obydwie pozycje dostępne na stronie http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm

¹⁵ Komunikat prasowy z dnia 11 czerwca 2004 r.

przepisów zmniejszają się wraz ze wzrostem rozmiaru przedsiębiorstwa i stanowią nieproporcjonalne¹⁶, a nawet zaporowe obciążenie MŚP w porównaniu z większymi przedsiębiorstwami¹⁷; europejska ankieta podatkowa¹⁸, otrzymana od Europejskiego Panelu Testującego dla Przedsiębiorstw, potwierdza znaczenie kosztów przestrzegania przepisów podatkowych przez MŚP. Koszty przestrzegania przepisów w dziedzinie podatku od sprzedaży zostały oszacowane jako pięć razy wyższe dla małych przedsiębiorstw w porównaniu z dużymi przedsiębiorstwami. W związku z małym rozmiarem MŚP, ich koszty przestrzegania przepisów wyraźnie utrudniają wielu z nich rozwój transgraniczny.

... oraz problemów związanych z pokryciem strat poniesionych za granicą.

Kolejnym problemem związanym z przeszkodami w prowadzeniu transgranicznej działalności na rynku wewnętrznym jest transgraniczne rozliczanie strat, które zostało określone jako najważniejsza przeszkoda z perspektywy małych i średnich przedsiębiorstw. Straty często występują w momencie rozpoczęcia działalności w innym kraju, czyli w momencie gdy działalność ta odbywa się nadal w formie małego przedsiębiorstwa. Większe przedsiębiorstwa zazwyczaj mogą sobie pozwolić na opracowanie strategii planowania podatkowego, uzyskując w ten sposób możliwość rozliczenia strat poniesionych za granicą. MŚP zazwyczaj nie mają takich możliwości optymalizacyjnych. Ponadto, biorąc pod uwagę ich ograniczoną bazę kapitałową, szczególnie istotna dla małych przedsiębiorstw jest możliwość przenoszenia strat na późniejszy okres działalności.

W przypadku MŚP skutkach transgranicznych przeszkód podatkowych jest nasilony w związku z istnieniem

W prawie krajowym większość państw członkowskich stosuje specjalne udogodnienia podatkowe (zachęty podatkowe lub ulgi) dla osób prowadzących jednoosobową działalność oraz MŚP¹⁹. Takie udogodnienia, które zazwyczaj nie dotyczą zagranicznej działalności i związanych z nią kwestii podatkowych, odnoszą się przede wszystkim do obliczania podstawy opodatkowania, rozliczeń ryczałtowych oraz innych uproszczonych metod określania zysku. Niektóre państwa członkowskie stosują również szczególne obniżone stopy podatkowe.

¹⁶ Zob. na przykład: Cressy, R. (2000) 'Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business', A Research Report to the Federation of Small Businesses; oraz: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) 'Small Business Taxation: An Agenda for Growth', Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC

¹⁷ Zob. załącznik 2 do badania służb Komisji [SEC(2001)1681], gdzie można znaleźć odesłania do kolejnych źródeł.

¹⁸ Dokument roboczy służb Komisji SEC(2004)1128. W szczególności można się z niego dowiedzieć, że koszty przestrzegania przepisów związanych ze sprzedażą są wyższe w przypadku MŚP niż w przypadku dużych przedsiębiorstw. Ponadto ustalono, że działalność transgraniczna prowadzi do ponoszenia przez przedsiębiorstwa wyższych kosztów przestrzegania przepisów. Na podstawie przeprowadzonej analizy ekonometrycznej udowodniono, że koszty przestrzegania przepisów są wyższe w przypadku przedsiębiorstw mających przynajmniej jedną spółkę zależną w innym państwie członkowskim UE w porównaniu z przedsiębiorstwami niemającymi spółek zależnych w innych państwach członkowskich oraz koszty te rosną wraz z liczbą zagranicznych spółek zależnych.

¹⁹ Szerszy przegląd i ocenę można znaleźć na przykład w opracowaniu OECD, Directorate for Science, Technology and Industry, STI Working Paper 2002/9 „Taxation, SMEs and Entrepreneurship”, którego autorami są Duanjie Chen, Frank C. Lee i Jack Mintz.

korzystnych zasad w prawie krajowym.

Połączenie tych dwóch czynników – znaczenia transgranicznych przeszkód dla MŚP oraz ulg w krajowym prawie podatkowym – może doprowadzić do powstania jeszcze większej bariery w rozpoczynaniu działalności za granicą.

2.2. Wniosek i potrzeba podjęcia działań przez UE

Przeszkody związane z podatkiem od przedsiębiorstw są jedną z przyczyn mniejszego udziału MŚP w rynku wewnętrznym.

Statystyki dowodzą, że skutki przeszkód związanych z podatkiem od przedsiębiorstw i zestawienie ich z innymi czynnikami podatkowymi i niepodatkowymi prowadzi²⁰ jako jedna z przyczyn, do względnie niskiego udziału MŚP w rynku wewnętrznym. Innymi słowy MŚP często rezygnują z handlu i inwestycji transgranicznych ze względu na problemy podatkowe i wolą dokonywać wyłącznie transakcji krajowych, nawet jeśli z ekonomicznego punktu widzenia są one mniej intratne. W przypadku prowadzenia działalności w innych państwach członkowskich MŚP w porównaniu z większymi przedsiębiorstwami są systematycznie narażone na wyższe koszty przestrzegania przepisów i finansowania, w związku z czym ryzyko niepowodzenia działalności jest większe (całej działalności i/lub nowoutworzonego za granicą zakładu).

Negatywny wpływ takich przeszkód wychodzi daleko poza dziedzinę podatków.

Przeszkody podatkowe w działalności MŚP nie tylko stanowią barierę dla ich udziału w rynku wewnętrznym, lecz mają również negatywne efekty uboczne. Na przykład wynikiem problemów związanych z pokryciem strat w przedsiębiorstwach rozpoczynających działalność w innych państwach członkowskich jest nie tylko niechęć do otwierania zakładów za granicą, ale również pośrednio ograniczony dostęp do finansowania na ważnym etapie cyklu rozwoju przedsiębiorstwa, które często jest narażone na ograniczenia podażowe w związku z unikaniem ryzyka przez banki i inne instytucje finansowe (w szczególności w przypadku przedsiębiorstw rozpoczynających działalność związaną z rozwojem nowych technologii). Ma to negatywny wpływ w szerszym kontekście przetrwania i rozwoju MŚP, jak również transgranicznego rozszerzenia ich działalności.

Wszystko to ma negatywny wpływ na realizację celu lizbońskiego.

Biorąc pod uwagę znaczenie MŚP jako jednego z głównych czynników wzrostu gospodarczego, ich niechęć do udziału w rynku wewnętrznym i ich niskie szanse przetrwania stanowią duży koszt nie tylko dla poszczególnych przedsiębiorstw; mają one również negatywny wpływ na całą gospodarkę pod względem produktywności i tworzenia miejsc pracy, czynników niezbędnych do osiągnięcia i utrzymania niskiego poziomu bezrobocia, oraz pod względem generowania przychodu podatkowego na potrzeby usług publicznych. Obydwa te czynniki są konieczne do osiągnięcia ostatecznego celu spójności społecznej, o której mowa w konkluzjach Rady Europejskiej obradującej w Lizbonie.

²⁰ Więcej informacji można znaleźć w załączonej ocenie wpływu.

*Należy więc
koniecznie zająć
się
przeszkodami
podatkowymi w
działalności
MŚP.*

W dążeniu do wykorzystania pełnego potencjału gospodarczego rynku wewnętrznego i podniesienia wskaźników wzrostu gospodarczego i zatrudnienia konieczne jest zatem nakłanianie do większych inwestycji i rozwoju MŚP w innych państwach członkowskich przez usunięcie lub przynajmniej złagodzenie odpowiednich przeszkód związanych z podatkiem od przedsiębiorstw. Jest to główny cel polityczny opracowanego poniżej projektu pilotażowego. Celem operacyjnym jest usunięcie anomalii podatkowych dotyczących MŚP podejmujących transgraniczną działalność gospodarczą, tak aby możliwe było podejmowanie takiej działalności na rynku wewnętrznym w taki sam albo przynajmniej porównywalny sposób jak na rynkach krajowych.

*Należy unikać
negatywnych
skutków
ubocznych.*

Osiągnięcie tego celu jest uzależnione od kilku ograniczeń. Podejmowane w tym celu środki nie powinny prowadzić do znacznych spadków przychodu w państwach członkowskich, otwierać nowych możliwości oszustw podatkowych i unikania zobowiązań podatkowych ani ograniczać możliwości prowadzenia nadzoru nad MŚP przez administrację podatkową. Wszystkie te skutki miałyby negatywny wpływ na ogólne korzyści gospodarcze, które są pierwotnym celem wprowadzenia środka. Należy je więc uwzględnić w ewentualnym projekcie pilotażowym.

3. OPODATKOWANIE WEDŁUG ZASAD PAŃSTWA MACIERZYSTEGO JAKO OBIECUJĄCE PODEJŚCIE W POKONYWANIU PRZESZKÓD ZWIĄZANYCH Z PODATKIEM OD OSÓB PRAWNYCH W DZIAŁALNOŚCI MŚP

3.1. Podejście podstawowe i jego stosowność dla MŚP

*„Opodatkowanie
według zasad
państwa
macierzystego”
oznacza
zastosowanie w
odniesieniu do
opodatkowania
przedsiębiorstw
podejścia
wzajemnego
uznania na
rynku
wewnętrznym.*

Koncepcja „opodatkowania według zasad państwa macierzystego” opiera się na zasadzie dobrowolnego wzajemnego uznania przepisów podatkowych. Zgodnie z tą koncepcją zyski grupy przedsiębiorstw działających w więcej niż jednym państwie członkowskim są obliczane zgodnie z regułami wyłącznie jednego systemu podatkowego, mianowicie systemu obowiązującego w państwie macierzystym spółki dominującej lub centrali grupy (zwanego „przedsiębiorstwem głównym”). MŚP, które chce założyć spółkę zależną lub stały zakład w innym państwie członkowskim, miałyby zatem możliwość stosowania wyłącznie jednego systemu podatkowego, z którym jest już zapoznane. Każde uczestniczące państwo członkowskie nadal nakładałoby podatek o zdefiniowanej przez siebie wysokości na udział w zyskach działalności członka grupy w tym państwie. Udział taki jest określany z wykorzystaniem wzoru na podział. Nie podejmuje się kroków mających na celu harmonizację tych reguł. Opodatkowanie według zasad państwa macierzystego pozwala zatem zachować zdolność każdego z państw członkowskich do uzyskiwania przychodu z tytułu podatku od osób prawnych.

*Pozwoliłoby to
rozwiązać
podstawowe*

Zdaniem Komisji, koncepcja opodatkowania według zasad państwa macierzystego jest obiecującym sposobem rozwiązania wymienionych powyżej problemów podatkowych hamujących rozwój zagraniczny

*problemy
podatkowe MŚP
...*

MŚP, w szczególności przez ograniczenie kosztów przestrzegania przepisów i rozwiązanie problemu rozliczania strat poniesionych za granicą. Biorąc jednak równocześnie pod uwagę niektóre ewentualne skutki w przypadku zastosowania opodatkowania według zasad państwa macierzystego do wszystkich przedsiębiorstw UE, istnieją wątpliwości, czy podejście takie można uznać za najlepsze podejście podatkowe dla rynku wewnętrznego. Koncepcję można zatem z korzyścią przetestować w projekcie pilotażowym tylko w odniesieniu do MŚP i państw członkowskich, które mają podobną podstawę opodatkowania. W załączniku opisano szczegółowo aspekty techniczne rozwiązania, jednakże warunki ewentualnego projektu pilotażowego muszą zostać szczegółowo określone przez państwa członkowskie w świetle istniejących ram krajowych. Komisja jednak jest gotowa udzielić wsparcia technicznego w tej pracy, które będzie mogło również być przekazane za pośrednictwem programu FISCALIS²¹.

*...więc
podejście
należałoby
przetestować w
eksperymentaln
ym projekcie
pilotażowym.*

Podstawowym założeniem projektu pilotażowego jest przekonanie się o praktycznych korzyściach wynikających z koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego dla MŚP i bardziej ogólnych korzyści gospodarczych dla UE przy równoczesnym ograniczeniu kosztów administracyjnych oraz ryzyka związanego z przychodem dla państw członkowskich. Projekt pilotażowy mógłby zatem zostać wprowadzony przez państwa członkowskie za pośrednictwem szczegółowych uzgodnień z innymi państwami członkowskimi. Zależnie od konkretnej sytuacji w poszczególnych przypadkach istnieją różne możliwości, takie jak dwustronne lub najlepiej wielostronne umowy, tymczasowe uzupełnienie istniejących umów i konwencji wielostronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zawarcie w tym celu nowej wielostronnej konwencji. Odpowiednie sugestie zostały również przedstawione w zarysie ewentualnego projektu pilotażowego w załączniku.

3.2. Dotychczasowy rozwój koncepcji

*„Opodatkowani
e według zasad
państwa
macierzystego”
jest w pełni
rozwinętą
koncepcją,
udoskonalaną*

Koncepcja projektu pilotażowego nabierała stopniowo kształtów przez ostatnie cztery lata, od momentu pojawienia się publikacji na temat opodatkowania według zasad państwa macierzystego, których autorami są Malcolm Gammie i Sven-Olof Lodin²², a następnie w ramach pracy Komisji nad nową strategią w dziedzinie podatku od przedsiębiorstw oraz reakcji na te inicjatywy. Na tej podstawie Komisja przedstawiła konkretne propozycje dalszej realizacji projektu pilotażowego i zaproponowała szereg praktycznych aspektów właściwego opracowania

²¹ Decyzja nr 2235/2002/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 grudnia 2002 r. przyjmująca wspólnotowy program poprawy skuteczności systemów podatkowych na rynku wewnętrznym (program Fiscalis 2003-2007); Dz.U. L 341 z 17.12.2002, str 1-5

²² Zob. przede wszystkim Gammie, M. and Lodin, S.-O., „Home State Taxation”; IBFD Publications 2001

przez wiele lat. projektu pilotażowego²³. W 2003 r. służby Komisji przeprowadziły w tej sprawie konsultacje publiczne, a następujące po nich dyskusje (formalne i nieformalne) z ekspertami ze środowisk biznesowych i akademickich doprowadziły do dalszego doprecyzowania projektu. Szczegółowe dokumenty robocze, podsumowania, dokumenty i sprawozdania urzędowe na temat prac przygotowawczych zostały udostępnione na przykład na stronach internetowych Komisji²⁴. Niniejszy komunikat stanowi zakończenie długotrwałych politycznych i technicznych prac przygotowawczych.

Testowanie z udziałem MŚP uzyskało poparcie PE, EKES ...

Parlament Europejski udzielił poparcia koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego i wezwał Komisję do jej realizacji²⁵; Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny zaleca wprowadzenie projektu pilotażowego „opodatkowanie według zasad państwa macierzystego” jako rozwiązanie problemów działalności transgranicznej MŚP, które można będzie przetestować na zasadach porozumień dwustronnych przed ostatecznym wprowadzeniem go w całej UE po uzyskaniu pozytywnej oceny²⁶.

... oraz społeczności MŚP.

Konsultacje publiczne przeprowadzone przez służby Komisji w 2003 r. na temat koncepcji projektu pilotażowego „opodatkowanie według zasad państwa macierzystego” dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz analiza kwestionariusza rozesłanego w 2004 r. świadczą o poparciu wśród małych i średnich przedsiębiorstw UE dla podejścia opodatkowania według zasad państwa macierzystego oraz żywym zainteresowaniu udziałem w ewentualnym projekcie pilotażowym. Jednakże w związku z niskim współczynnikiem odpowiedzi na kwestionariusz wyników nie można uznać za statystycznie poprawne.

Państwa członkowskie są sceptyczne.

Komisja oczywiście skonsultowała się na temat projektu pilotażowego również z państwami członkowskimi, między innymi w 2004 r. podczas spotkania grupy roboczej oraz na Radzie ds. Gospodarczych i Finansowych (Ecofin). Należy przyznać, że z konsultacji wynikał wyraźny i powszechny sceptycyzm. Najważniejszymi argumentami przedstawionymi Komisji w tym kontekście były po pierwsze błędność

²³ Np. wspomniane powyżej komunikaty [COM(2001)582] i [COM(2003)726]. Warto wspomnieć, że już w komunikacie z 1994 r. do Rady i Parlamentu w sprawie ogólnej poprawy otoczenia podatkowego małych i średnich przedsiębiorstw [COM(94)206 z dnia 25 maja 1994 r., Dz.U. C 187 z 9.7.1994] Komisja przedstawiła orientacyjny kierunek rozwoju: „działalność zagraniczna małych i średnich przedsiębiorstw mogłaby, pod pewnymi warunkami, być opodatkowana wyłącznie w państwie członkowskim siedziby przedsiębiorstwa. Stanowiłoby to istotne uproszczenie administracyjne”. Jednakże w obecnym kształcie opodatkowanie według zasad państwa macierzystego nie wychodzi tak daleko. Nie zakłada ono opodatkowania wyłącznie w państwie macierzystym, a jedynie obliczanie podstawy opodatkowania zgodnie z regułami państwa macierzystego.

²⁴ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm

²⁵ Sprawozdanie w sprawie komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie polityki podatkowej w Unii Europejskiej – Priorytety na najbliższe lata (COM(2001)260 – C5-0597/2001 – 2001/2248(COS))

²⁶ Opinia ECO/127

argumentów dotyczących poszczególnych transgranicznych przeszkód podatkowych, po drugie poważne problemy administracyjne i prawne, w tym dyskryminacja, związane z wprowadzeniem projektu pilotażowego²⁷. Komisja uważa jednak, że istnieją wyraźne dowody potrzeby poprawy sytuacji fiskalnej MŚP na rynku wewnętrznym, a potencjalne problemy administracyjne i prawne są do rozwiązania i nie należy ich wyolbrzymiać. Ponadto, ponieważ udział w projekcie jest całkowicie dobrowolny, trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie przeszkodzenia zainteresowanym państwom członkowskim w zawarciu umów dwustronnych i wielostronnych w celu przeprowadzenia praktycznej próby innowacyjnego projektu podatkowego na rzecz MŚP.

Istnieje jednak precedens, ...

Ponadto, pomimo swoich zastrzeżeń do projektu opodatkowania według zasad państwa macierzystego, dwa państwa członkowskie ostatnio uzgodniły protokół do umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ramach którego czyni się w niektórych regionach przygranicznych wyjątek od reguł dotyczących stałych zakładów. W regionach tych zakłady przedsiębiorstw z innego państwa członkowskiego nie są dla celów podatkowych traktowane jak „stałe zakłady”, pomimo że spełnione są normalne kryteria. W związku z tym, w przeciwieństwie do normalnych zasad, nie nakłada się podatku na terytorium kraju, w którym zakład ma swoją siedzibę. Główne różnice między takim podejściem a koncepcją opodatkowania według zasad państwa macierzystego sprowadzają się do ograniczenia go do ściśle określonej strefy przygranicznej oraz uzgodnienia między dwoma państwami członkowskimi, zgodnie z którym nie ma potrzeby podziału podstawy opodatkowania. Jednakże podstawowe założenie podejścia – zasada wzajemnego uznania – jest identyczne jak w projekcie pilotażowym, a jego praktyczne wdrożenie przez mechanizm umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania potwierdza, że takie uzgodnienia są wykonalne i można je wprowadzić w stosunkowo krótkim czasie.

... a praktyczne symulacje również potwierdzają wykonalność projektu.

Przeprowadzono również symulację podejścia opodatkowania według zasad państwa macierzystego z wykorzystaniem rzeczywistych danych uzyskanych od względnie dużej grupy przedsiębiorstw szwedzkich w projekcie przeprowadzonym przez School of Economics w Sztokholmie. Nie napotkano problemów technicznych, konieczne było tylko kilka korekt w księgach przedsiębiorstw. Zmniejszyła się wysokość należnego podatku, co można wyjaśnić lepszymi możliwościami pokrywania strat (wynik pożądaný), a to z kolei

²⁷

W niezależnym badaniu „Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)” poinformowano również o istnieniu takich problemów, jest jednak również wiele kontrargumentów prawnych i praktycznych przeciwko ewentualnym zarzutom dyskryminacji. Przede wszystkim projekt nie zmniejsza znacząco obciążenia podatkowego uczestniczących przedsiębiorstw; korzyścią są niższe niż koszty przestrzegania przepisów. Ponadto istnieją ogólnie porównywalne inicjatywy oparte na zasadzie kraju pochodzenia i wzajemnego uznania, zarówno w dziedzinie podatków, jak i w innych dziedzinach prawa publicznego, w których nie używa się podobnych argumentów.

oznacza, że niższe przychody podatkowe zostaną automatycznie zrekompensowane w przyszłości. W ten sposób ulga grupowa w ramach krajowego prawa szwedzkiego mogłaby się stać dostępna dla przedsiębiorstw uczestniczących w projekcie opodatkowania według zasad państwa macierzystego. Jednakże odliczenia dotyczące spółek zależnych w innych państwach członkowskich zostałyby pokryte w kolejnych latach osiągania zysku. Tak więc wysokość podatku nie uległaby długoterminowemu obniżeniu.

4. WNIOSKI I PERSPEKTYWY

W perspektywie nowej agendy lizbońskiej oraz w związku ze znaczeniem gospodarczym reformy podatku od przedsiębiorstw w UE dla udoskonalenia rynku wewnętrznego UE jako całości i dla promowania wzrostu gospodarczego i zatrudnienia, konkretne działania na rzecz udziału MŚP w rynku wewnętrznym są w tym momencie szczególnie potrzebne. Podatki od osób prawnych zasługują w tym kontekście na uwagę.

*Przyczyny
gospodarcze
testowania
nowej koncepcji
opodatkowania
MŚP na rynku
wewnętrznym są
przekonujące.*

W związku z tym Komisja uważa, że koncepcja opodatkowania według zasad państwa macierzystego jest realistycznym i skutecznym środkiem, mającym rozwiązać szczególne problemy podatkowe MŚP na rynku wewnętrznym, w szczególności problemy wysokich kosztów przestrzegania przepisów. Można uznać, że opodatkowanie według zasad państwa macierzystego nie jest systematycznym długoterminowym „rozwiązaniem podatkowym” na rynku wewnętrznym (jak jest w przypadku wspólnej jednolitej podstawy podatku od osób prawnych CCCTB), ale jej potencjalne korzyści dla MŚP i w związku z tym dla całej gospodarki UE nie powinny pozostać niewykorzystane, zwłaszcza że wprowadzenie CCCTB potrwa jeszcze niewątpliwie kilka lat. Ponadto w przypadku gdy wspólna jednolita podstawa podatku od osób prawnych byłaby wyłącznie dobrowolna, będzie ona bardziej atrakcyjna dla większych przedsiębiorstw niż dla MŚP. Podejście to można zatem pożytecznie wykorzystać bezpośrednio i względnie szybko przez zainteresowane państwa członkowskie i przedsiębiorstwa w eksperymentalnym projekcie pilotażowym. Załączony zarys ewentualnego projektu pilotażowego przedstawia szczegółowo odpowiednie aspekty techniczne i prawne.

*Można mieć
nadzieję, że
państwa
członkowskie w
sposób
konstruktywny
zbadają
możliwość i
szczegółowe
warunki
projektu*

Zainteresowane państwa członkowskie wzywa się do włączenia służb Komisji na wczesnym etapie przygotowania projektu pilotażowego zgodnie ze wskazówkami określonymi w komunikacie i poinformowania ich o inicjatywach legislacyjnych lub wykonawczych, również w celu zapewnienia zgodności wprowadzanych przepisów z prawem wspólnotowym, zwłaszcza w odniesieniu do reguł konkurencyjności.

Komisja jest świadoma, że większość państw członkowskich podchodzi obecnie do tego projektu sceptycznie. Zdaniem Komisji obawy uzasadniające przyjęcie tej krytycznej postawy można jednakże

pilotażowego. skutecznie rozwiązać. Ponadto najprawdopodobniej uzgodnienia zaistniałyby wyłącznie pomiędzy państwami członkowskimi o mniej więcej podobnej podstawie opodatkowania. Proponowane podejście jest ostatecznie jedynie pragmatyczną i skromną inicjatywą mającą na celu mobilizację potencjału rozwojowego MŚP i nie należy go dyskredytować z przyczyn wyłącznie administracyjnych.

Można mieć nadzieję, że państwa członkowskie konstruktywnie i z otwartością zbadają możliwość wprowadzenia projektu pilotażowego w dziedzinie opodatkowania według zasad państwa macierzystego dla MŚP oraz szczegółowe warunki zawarte w załączniku. Komisja jest gotowa udzielić wsparcia i porady zainteresowanym państwom członkowskim w sprawie konkretnych projektów.

ZAŁĄCZNIK

ZARYS EWENTUALNEGO PROGRAMU PILOTAŻOWEGO OPODATKOWANIA WEDŁUG ZASAD PAŃSTWA MACIERZYSTEGO DLA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW

Wstęp

1. Podstawowa koncepcja i zasadniczy cel programu pilotażowego opodatkowania według zasad państwa macierzystego są bardzo proste: usunięcie przeszkód podatkowych napotykanych przez małe i średnie przedsiębiorstwa (MSP) działające w innych państwach członkowskich UE, oprócz prowadzenia działalności we własnym kraju, przez zapewnienie im możliwości stosowania, w odniesieniu do niektórych kwestii, przepisów dotyczących znanego im podatku od osób prawnych w ich macierzystym kraju. Małe i średnie przedsiębiorstwa mogłyby zatem obliczać zyski podlegające opodatkowaniu dla spółki-matki wraz z kwalifikującymi się podmiotami zależnymi i stałymi oddziałami w innych uczestniczących państwach członkowskich zgodnie z zasadami dotyczącymi podstawy opodatkowania w ich państwie macierzystym. Ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania byłaby wówczas przypisywana do odpowiedniego państwa członkowskiego zgodnie z jego odnośnym udziałem w sumie płac i/lub obrotów. Następnie każde państwo członkowskie stosowałoby swoją krajową stawkę opodatkowania.
2. Niniejszy dokument objaśnia cechy techniczne tej koncepcji w formie eksperymentalnego programu pilotażowego dla zainteresowanych małych i średnich przedsiębiorstw. Jego celem jest zapewnienie zainteresowanym państwom członkowskim możliwie najbardziej szczegółowej postawy dla wypracowania praktycznych aspektów i treści prawnych konkretnego dwustronnego lub wielostronnego programu pilotażowego i przedstawienie praktycznych rozwiązań problemów, jakie mogą wystąpić. Celem poniższego objaśnienia nie jest omówienie wszelkich możliwych sytuacji czy potencjalnych złożonych problemów związanych z programem pilotażowym. Stosowanie programu w praktyce powinno być wszakże łatwe i bezpośrednie dla olbrzymiej większości uczestniczących w nim małych i średnich przedsiębiorstw.
3. Rzecz jasna, niniejszy „szablon” nie może zastąpić rzeczywistej, dostosowanej umowy, uwzględniającej szczegółowe elementy przepisów podatkowych i innych odnośnych warunków podstawowych uczestniczących państw członkowskich. Służby Komisji są jednakże przygotowane do zapewnienia dodatkowej pomocy i porad w przygotowaniach praktycznych, jeśli odnośne państwo członkowskie wyrazi takie życzenie. Pomoc taka może, na przykład, przybierać także formę wspólnych seminariów FISCALIS i grup projektowych.
4. Jest oczywiste, że w zakresie, w jakim ewentualny program pilotażowy odnosi się do istniejących krajowych przepisów i praktyk podatkowych, nie obejmuje on żadnych ocen dotyczących zgodności poszczególnych przepisów z traktatem o UE. Zastosowanie takich przepisów w kontekście programu pilotażowego w żadnym wypadku i w żadnym razie nie przesądzałoby o jakiegokolwiek pozycji czy decyzji podejmowanej przez Komisję czy inną instytucję w tej sprawie.

Podstawowe założenie i procedury

Definicje

5. Podstawowe założenie „opodatkowania według zasad państwa macierzystego” opiera się na idei dobrowolnego wzajemnego uznawania przepisów podatkowych. Podlegający opodatkowaniu dochód „grupy państwa macierzystego” jest obliczany wyłącznie w oparciu o przepisy jednego systemu podatkowego – systemu państwa macierzystego spółki dominującej. Każde z uczestniczących państw członkowskich nadal będzie obciążać podatkiem swój udział w zyskach z działalności gospodarczej członka grupy w tym państwie zgodnie ze swoją stawką podatku od osób prawnych. Udział ten oblicza się stosując mechanizm repartycji w oparciu o wzór. Dla celów programu pilotażowego należy starannie zdefiniować odpowiednie koncepcje i terminy, tj. te, które są inne niż w przypadku standardowych praktyk w opodatkowaniu międzynarodowym. W związku z powyższym przydatne będą następujące definicje:
- „Państwo macierzyste” oznacza kraj rezydencji podatkowej bezpośredniej lub pośredniej spółki macierzystej, lub odpowiednio spółki, do której należy stały oddział (siedziba zarządu).
 - „Państwo przyjmujące” oznacza kraj rezydencji podatkowej podmiotu zależnego lub odpowiednio kraj, w którym znajduje się stały oddział.
 - „Grupa państwa macierzystego” oznacza grupę spółek, lub odpowiednio spółkę ze stałym oddziałem, uczestniczącą w programie pilotażowym.
 - „Spółka dominująca” oznacza spółkę dominującą w grupie państwa macierzystego (spółkę macierzystą lub siedzibę zarządu), która ma siedzibę w państwie macierzystym, a która jest ostatecznie odpowiedzialna za prowadzenie programu pilotażowego.
6. Nie ma potrzeby tworzenia oddzielnej definicji małego i średniego przedsiębiorstwa – wręcz przeciwnie, słusznym wydaje się korzystanie z ogólnej definicji małego i średniego przedsiębiorstwa w UE, zgodnie z zaleceniem Komisji 2003/361/WE²⁸, gdyż ta definicja jest powszechna i znana we wszystkich Państwach Członkowskich. Definicja ta rozróżnia między:
- średnimi przedsiębiorstwami [liczba zatrudnionych < 250 a obroty ≤ 50 mln EUR i /lub suma bilansowa ≤ 43 mln EUR]
 - małymi przedsiębiorstwami [liczba zatrudnionych < 50 a obroty ≤ 10 mln EUR i /lub suma bilansowa ≤ 10 mln EUR]
 - mikroprzedsiębiorstwami [liczba zatrudnionych < 10 a obroty ≤ 2 mln EUR i /lub suma bilansowa ≤ 2 mln EUR]

Aby uniknąć niejednoznaczności, definicja ta powinna być wiążąca dla celów programu pilotażowego. Dotyczy to także w szczególności definicji terminów używanych w definicji

²⁸ Zalecenie Komisji z dnia 6 maja 2003 r. dotyczące definicji mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw (2003/361/WE); Dz.U. L 124 z 20.5.2003, str. 36-41.

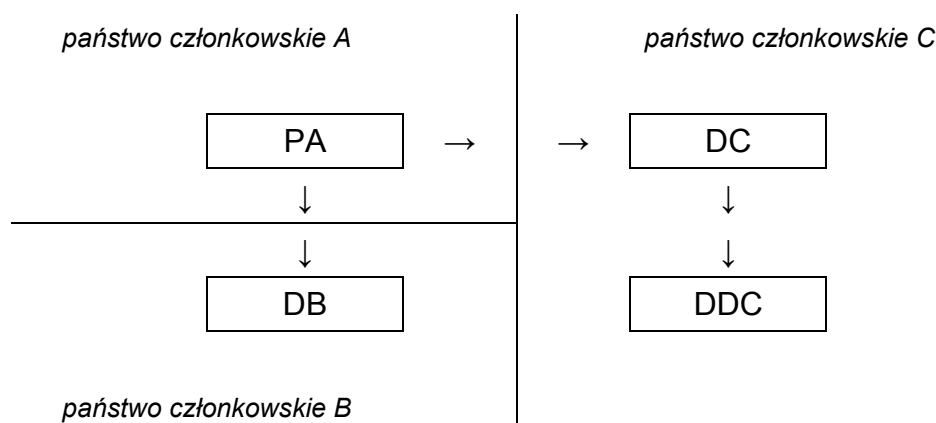
małego i średniego przedsiębiorstwa i rodzajów przedsiębiorstw uwzględnianych przy obliczaniu liczby pracowników i wartości finansowych.

7. Poniższy diagram przedstawia podstawy funkcjonowania rozpatrywanego planu i definicję powiązanych terminów technicznych stosowanych w dalszej części niniejszego dokumentu.

Opis stanu faktycznego

Grupa spółek ma następującą strukturę:

- Spółka macierzysta (PA), z siedzibą w państwie członkowskim A
- Spółka zależna (DB), z siedzibą w państwie członkowskim B
- Spółka zależna (DC), z siedzibą w państwie członkowskim C
- Podmiot zależny spółki zależnej (DDC), z siedzibą w państwie członkowskim C



Definicja terminów:

- Spółka PA jest spółką dominującą
- Spółki PA, DB, DC i DDC mogą utworzyć „grupę państwa macierzystego”
- państwo członkowskie A to „państwo macierzyste”
- państwo członkowskie B to „państwo przyjmujące” dla DB
- państwo członkowskie C to „państwo przyjmujące” dla DC i DDC
- państwa członkowskie A, B i C sformalizują swoją współpracę w programie pilotażowym, korzystając z odpowiednich instrumentów prawnych, np. w drodze wielostronnej „konwencji państwa macierzystego” lub „umowy państwa macierzystego”

Działanie programu:

- PA ustala dochód podlegający opodatkowaniu dla PA, DB, DC i DDC zgodnie z przepisami podatkowymi państwa członkowskiego A
 - Ustalona w ten sposób podstawa opodatkowania zostaje podzielona między państwa członkowskie A, B i C zgodnie z, na przykład, proporcjami płac i obrotów w każdej jurysdykcji
 - PA składa wniosek o grupowy/wspólny zwrot podatku w państwie członkowskim A i płaci podatek (od swojej części)
 - DB ocenia samodzielnie i opłaca indywidualnie swoje zobowiązania podatkowe w państwie członkowskim B
 - DC i DDC oceniają samodzielnie i płacą indywidualnie swoje zobowiązania podatkowe w państwie członkowskim C
-

Przedsiębiorstwa podlegające kwalifikacji

8. Zaleca się usilnie stosowanie programu pilotażowego wyłącznie w przypadku małych i średnich przedsiębiorstw, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ponadto z zasady powinien on być otwarty dla *wszystkich* małych i średnich przedsiębiorstw. Jednakże, z jednej strony, by bardziej efektywnie skierować program pilotażowy do przedsiębiorstw na pierwszym etapie ekspansji transgranicznej, które jeszcze nie osiągnęły rozmiarów umożliwiających im pokrycie dodatkowych kosztów generowanych przez stosowanie nieznanych przepisów podatkowych innego państwa członkowskiego oraz, z drugiej strony, by ściśle ograniczyć potencjalne koszty i ryzyko dla administracji podatkowych, państwa członkowskie powinny, jeśli sobie tego życzą, włączać do programu pilotażowego wyłącznie małe firmy zgodnie z zaleceniem Komisji 2003/361/WE. Dalsze ograniczanie programu pilotażowego do mikroprzedsiębiorstw stawiałoby pod znakiem zapytania cele ekonomiczne programu pilotażowego, zatem nie stanowi realnej opcji.
9. Definicja podana w zaleceniu Komisji 2003/361/WE zawiera także zasady kategoryzacji „przedsiębiorstw niezależnych”, „przedsiębiorstw partnerskich” i „przedsiębiorstw związanych” oraz objaśnia, w jaki sposób bierze się je pod uwagę przy wyznaczaniu danych stosowanych dla wymaganej liczby pracowników i wartości finansowych. W przypadku tych zasad wydaje się zasadne stosowanie ich w pewnej kolejności w celu określenia, czy przedsiębiorstwo spełnia kryteria dla małych i średnich przedsiębiorstw, a zatem czy kwalifikuje się pod tym względem do uczestnictwa w programie pilotażowym. Zasady te powinny być równocześnie stosowane do definiowania grupy państwa macierzystego.²⁹
10. Mając na uwadze wąski zakres programu pilotażowego, jest mało prawdopodobne, by małe i średnie i przedsiębiorstwa z siedzibą w krajach trzecich chciały wziąć udział w programie w odniesieniu do swojej działalności obejmującej całą UE, w grupie UE, gdyż wymagałoby to przypisania funkcji siedziby/biura zarządu jednej z spółek zależnych dla podmiotu zależnego od spółki zależnej. Ponadto wydaje się nieprawdopodobne, aby małe i średnie przedsiębiorstwa z własnością pośrednią w krajach trzecich, tj. spółka macierzysta w państwie członkowskim ze spółką zależną w kraju trzecim, z podmiotem zależnym (od spółki zależnej) w innym państwie członkowskim mogła kwalifikować się do programu pilotażowego. Choć nie ma potrzeby wykluczania spółek z dostępu do programu pilotażowego, jeśli spełniają podstawowe wymogi podane w odpowiedniej umowie, w szczególności, jeśli są zgodne z definicją małego i średniego przedsiębiorstwa, istnieją wystarczające powody by uważać, że druga sytuacja byłaby zbyt skomplikowana, by zajmować się nią zgodnie z celami programu pilotażowego. Zdaniem służb Komisji, własność pośrednia z uczestnictwem krajów trzecich lub nieuczestniczących państw członkowskich powinna zatem dyskwalifikować grupę spółek z uczestnictwa w programie pilotażowym.

²⁹ zob. „The new SME definition - user's guide and model declaration” („Nowa definicja MSP – instrukcja obsługi i deklaracja modelu”), dokument dostępny pod adresem: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf

11. Państwa członkowskie mogą podjąć decyzję o wyłączeniu spółek aktywnych na skalę międzynarodową, osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i spółek jednoosobowych czy innych podmiotów przejrzystych pod względem podatkowym, czy hybrydowych z programu pilotażowego, nawet jeśli są częściowo objęte definicją małych i średnich przedsiębiorstw. Ich włączenie poważnie skomplikowałoby program pilotażowy i nie zapewniałoby żadnych perspektyw poważnych korzyści ekonomicznych. Dla tego celu ocena np. „hybrydowego” charakteru podmiotu (tj. podmiotu, który jest uważany za przejrzysty pod względem podatkowym dla jednego państwa, a nieprzejrzysty dla drugiego) może być oczywiście dokonana wyłącznie z perspektywy państw członkowskich biorących udział w programie pilotażowym, a nie przez państwo członkowskie, które nie jest związane z żadnym z podmiotów w „grupie państwa macierzystego”.
12. Potencjalne komplikacje i dodatkowe problemy techniczne mogą zostać zilustrowane następująco. W przeciwieństwie do przykładu spółek z osobowością prawną, włączenie spółek aktywnych na skalę międzynarodową i innych podmiotów przejrzystych pod względem podatkowym lub hybrydowych w ramach programu mogłoby, na przykład, prowadzić do rozbieżnych opinii na temat właściwego stosowania istniejących umów o podwójnym opodatkowaniu, zwłaszcza wtedy, gdy wspólnicy są rezydentami innego państwa członkowskiego niż to, w którym mieści się spółka. Przykładem problemu tego rodzaju jest sytuacja, kiedy to jedno państwo członkowskie uważa odsetki od pożyczki udzielonej spółce przez partnera za normalne odsetki, zaś inne uważa za formę ukrytej dystrybucji zysku. W pewnych aspektach plan skutecznie wkraczałby więc na obszar podatku od osób fizycznych. Nie można zatem wykluczyć, że jeśli państwo członkowskie zamierza uwzględnić spółki, zostałyby one dopuszczone do programu wyłącznie w wyjątkowych przypadkach, które muszą być analizowane przez administracje podatkowe państw członkowskich indywidualnie dla każdego przypadku. W każdym wypadku do ubiegania się o wzięcie udziału w programie powinny być dopuszczane wyłącznie spółki aktywnie prowadzące działalność i wykazujące dochody z działalności.

Określenie państwa macierzystego i grupy państwa macierzystego

13. Państwo macierzyste uczestniczącej grupy małych i średnich przedsiębiorstw definiuje się jako kraj rezydencji podatkowej spółki dominującej. Zgodnie z powszechnie przyjętą regułą dodatkową jest to, w przypadku wątpliwości, kraj będący miejscem aktywnego zarządzania (lub centralnego zarządzania i kontroli) spółki dominującej oraz kraj, gdzie spółka podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych przed przystąpieniem do programu pilotażowego. W przypadku problemu ze stosowaniem tej zasady dla celów programu pilotażowego administracje podatkowe państw członkowskich, w których działa grupa, muszą dojść do porozumienia w kwestii państwa macierzystego; w przeciwnym razie spółka nie może wziąć udziału w programie pilotażowym.
14. Przepisy dotyczące podstawy dla podatku dochodowego od osób prawnych obowiązujące w państwie macierzystym będą zatem obowiązywały w stosunku do uczestniczącej spółki dominującej i jej spółek zależnych i/lub stałych oddziałów w uczestniczących państwach członkowskich. To, czy działalność spółki uczestniczącej jest objęta „grupą państwa macierzystego” dla celów programu pilotażowego, zależy od przepisów podatkowych państwa macierzystego dla grupy krajowej i określonych w nich warunków. Wydaje się, że stosowanie ogólnościowych programów

konsolidacji w kontekście programu pilotażowego jest niezmiernie trudne, czy wręcz niemożliwe.

15. Spółka (macierzysta lub zależna) w żadnym razie nie może należeć do dwóch „grup państwa macierzystego”. Państwa członkowskie powinny zatem ustanowić powszechnie stosowany wymóg własności większościowych w odpowiednich umowach dwustronnych lub wielostronnych. Dodatkowy próg, dla celów programu pilotażowego, uzupełniałby i zastępował istniejące progi krajowe, jeśli są niższe.

Uwzględnienie podatków

16. Stosowanie planu wyłącznie do podatku od osób prawnych wydaje się zasadne. Podatki inne niż podatek od osób prawnych nie powinny być uwzględniane w zakresie planu. Dotyczy to w szczególności podatku od wartości dodanej, podatku akcyzowego, podatku zdrowotnego, podatku spadkowego, podatku gruntowego i podatku od przeniesienia własności gruntu. Państwa członkowskie mogą jednak, jeśli taki jest ich zamiar, nadal stosować związane z zyskiem dodatkowe obciążenia krajowe lub lokalne w przypadku podatku od osób prawnych, ustalone zgodnie z warunkami programu pilotażowego (tj. w przypadku udziału tego państwa członkowskiego w ogólnej podstawie opodatkowania). Lokalne lub regionalne podatki niezwiązane z zyskiem nadal mogą być nakładane zgodnie z zasadami wszystkich zaangażowanych państw członkowskich.
17. Program pilotażowy nie może pośrednio wpływać na nakładanie podatków innych niż podatek od osób prawnych. W zakresie, w jakim określenie dochodu podlegającego opodatkowaniu dla celów podatku od osób prawnych oddziałuje lub wpływa na określenie innych podatków lub wpłat na ubezpieczenie społeczne, oraz w zakresie, w jakim powiązania tego nie można technicznie określić w oparciu o przepisy dotyczące podstawy opodatkowania państwa macierzystego, należy prowadzić specyficzne rachunki w oparciu o przepisy państwa macierzystego. Przykładem takiego działania byłoby traktowanie świadczeń dodatkowych w przepisach dotyczących dochodu lub wynagrodzenia wielu państw członkowskich. Stosowanie odmiennych przepisów podatkowych do obliczania i obsługi świadczeń w naturze zgodnie z przepisami o podatku od osób prawnych na poziomie firmy i zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób prawnych na poziomie pracowników może zaowocować niepożądanymi rozbieżnościami i skutkować zbyt niskim lub zbyt wysokim opodatkowaniem. Jedynym sposobem usunięcia tej rozbieżności jest ponowne obliczenie świadczenia, w państwie macierzystym dla dochodu grupy państwa macierzystego lub w państwie przyjmującym dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych świadczeniobiorcy. Mając na uwadze różnorodność przepisów dotyczących świadczeń dodatkowych i porównywalnych kwestii w państwach członkowskich, nie można zasugerować żadnego rozwiązania ogólnego; konieczne będzie wypracowanie odpowiednich ustaleń dla specyficznych sytuacji w świetle przepisów prawnych rozpatrywanych państw członkowskich.

Uwzględnienie sektorów

18. Szereg sektorów gospodarki podlega zwykle szczególnym przepisom dotyczącym podatku od osób prawnych. W przypadku programu pilotażowego dla małych i średnich przedsiębiorstw mogłoby to doprowadzić do dodatkowych komplikacji, dla których trudno znaleźć uzasadnienie, gdyż bardzo niewiele małych i średnich

przedsiębiorstw, jeśli w ogóle, prowadzi działalność w tych sektorach lub dlatego, że sektory te mają często charakter krajowy. A zatem państwo członkowskie może rozpatrzyć tę ideę przy założeniu, że – na przykład – „grupy państwa macierzystego” wykazujące ponad 10 % obrotów w takich sektorach, jak spedycja, usługi finansowe, bankowość i ubezpieczenia, handel ropą naftową i gazem oraz ich wykorzystanie i działalność rolnicza (także leśnictwo i rybołówstwo) nie zostaną dopuszczone do udziału w programie pilotażowym.

19. Definicja sektora powinna opierać się na krajowych przepisach dotyczących opodatkowania, stosowanych w rozpatrywanym „państwie macierzystym”, ale administracje podatkowe rozpatrywanych państw członkowskich muszą w każdym razie zatwierdzić przypisanie do sektora dla każdego przypadku indywidualnie. Można także stosować wspólne definicje UE lub – w razie potrzeby – stworzyć je na potrzeby programu. Służby Komisji powinny być gotowe na udzielenie zainteresowanym państwom członkowskim pomocy w tym zadaniu, jeśli będzie to konieczne.

Przepisy dla przypadków szczególnych i zasady dotyczące zapobiegania unikaniu opodatkowania

20. Jest oczywiste, że program pilotażowy musi uwzględniać zasady postępowania w przypadkach szczególnych i zasady dotyczące zapobiegania unikaniu opodatkowania. Z punktu widzenia Komisji zasadne wydają się wymienione poniżej wymienione ustalenia, które państwa członkowskie powinny rozważyć jako ewentualne opcje. Zasady te powinny wprowadzać pewność dla firm uczestniczących.
- (a) Spółka dominująca, która bierze udział w programie pilotażowym, nie może wybrać, które zakwalifikowane spółki zależne lub stałe filie w uczestniczących państwach członkowskich będą stanowiły część grupy państwa macierzystego (metoda „wszystko albo nic”).
 - (b) Do uczestniczenia w programie powinny być dopuszczone wyłącznie istniejące przedsiębiorstwa, będące rezydentami podatkowymi w państwie macierzystym przez co najmniej dwa lata.
 - (c) Firma, która podczas uczestniczenia w projekcie pilotażowym, wskutek prowadzenia normalnej działalności, rozwinie się w sposób naturalny poza granice określone w definicji małego i średniego przedsiębiorstwa, nie powinna być wykluczona z projektu tylko z tego powodu.
 - (d) Zmiana własności nie prowadzi automatycznie do wykluczenia firmy uczestniczącej, chyba że przestanie ona spełniać definicję małego i średniego przedsiębiorstwa.
 - (e) Jednorazowe transakcje i odbiegające od „normy” fluktuacje obrotów nie powinny automatycznie prowadzić do wyłączenia spółki uczestniczącej (lub zbycie znaczącego majątku kapitałowego powinno być wykluczone z wymogów dotyczących obrotów).

- (f) Fuzje i przejęcia, które nie wpływają na podstawowe elementy projektu pilotażowego (definicja małego i średniego przedsiębiorstwa, określenie państwa macierzystego itp.) nie powinny automatycznie prowadzić do wyłączenia spółki uczestniczącej. Odpowiedzialne administracje podatkowe będą jednak musiały ponownie ocenić, czy warunki uczestniczenia w programie pilotażowym są nadal spełnione w nowej strukturze grupy.
- (g) Zmiana państwa macierzystego spółki uczestniczącej podczas programu pilotażowego może być uznana za niemożliwą. Przeniesienie rezydencji podatkowej spółki dominującej do innego państwa członkowskiego powinno zatem prowadzić do zakończenia programu pilotażowego. To samo dotyczy fuzji prowadzącej do zmiany rezydencji podatkowej spółki dominującej. A także, w przypadku zmiany rezydencji na inne państwo członkowskie, grupa mogłaby, zasadniczo, nadal korzystać z opodatkowania państwa macierzystego, lecz zgodnie z przepisami nowego państwa macierzystego. Przejście z systemu przepisów jednego państwa macierzystego do innego powinno zatem przebiegać w sposób płynny; choć wydaje się to technicznie skomplikowane, nie jest jednak niemożliwe.
- (h) Jeśli nie ma rozbieżności między latami podatkowymi firmy dominującej i członka grupy państwa macierzystego, obowiązkiem firmy dominującej jest prowadzenie odpowiedniej księgowości, która umożliwi właściwym administracjom podatkowym rozpatrzenie wniosku.
- (i) Przenoszenie aktywów między spółką dominującą (spółką matką lub siedzibą zarządu) a podmiotem zależnym i/lub stałym oddziałem w innym państwie członkowskim jest możliwe podczas programu pilotażowego, pod warunkiem przestrzegania przepisów państwa macierzystego. Obowiązkiem uczestniczącej firmy dominującej jest jednak ustalenie, przy współpracy z odpowiedzialną administracją podatkową, wartości księgowej i wartości rynkowej przenoszonych aktywów, aby przeniesienie mogło zostać opodatkowane zgodnie z obowiązującymi aktualnie „normalnymi” przepisami, jeśli program pilotażowy nie zostanie przedłużony, lub jeśli dojdzie do zbycia aktywów (tj. „zamrożenia” pozycji i odroczenia podatkowego). W stopniu, w jakim transakcja zostanie objęta dyrektywą o fuzjach³⁰, stosuje się przepisy tej dyrektywy.
- (j) O ile nie określono inaczej, wszystkie transakcje w obrębie grupy państwa macierzystego między firmą dominującą a spółkami zależnymi lub stałymi oddziałami, lub pomiędzy członkami grupy, powinny być traktowane zgodnie z krajowymi przepisami podatkowymi państwa macierzystego.
- (k) Dla każdej jednostki grupy stosuje się ogólne zasady zapobiegające nadużyciom, obowiązujące w państwie rezydencji, w odniesieniu do nieuczestniczących państw członkowskich i państw trzecich, by uniemożliwić poszukiwanie najkorzystniejszych przepisów (ang. „rule shopping”).

³⁰ Dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniająca dyrektywę 90/434/EWG 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich; Dz.U. L 58/19 z 4.3. 2005 r.

21. Z samej koncepcji opodatkowania państwa macierzystego wynika, że relacje między członkami „grupy państwa macierzystego” w ramach programu pilotażowego podczas jego stosowania wybiegają poza zakres stosowania odpowiednich umów o podwójnym opodatkowaniu. Dwustronne umowy o podwójnym opodatkowaniu między dwoma uczestniczącymi państwami członkowskimi nie powinny być stosowane do transakcji między dwoma członkami grupy państwa macierzystego. Umowa powinna jednak być nadal stosowana w stosunku do tych aspektów postępowania podatkowego, na które program pilotażowy nie ma wpływu.
22. Program pilotażowy nie uwzględnia żadnych zmian w zakresie umów podatkowych. Różni członkowie grupy powinni nadal podlegać takim samym umowom podatkowym jak przed przystąpieniem do programu pilotażowego. Innymi słowy, umowa podatkowa państwa przyjmującego lub państwa rezydencji powinna obowiązywać pilotującego członka grupy państwa macierzystego, lecz dochód podlegający opodatkowaniu powinien być określany zgodnie z przepisami państwa macierzystego. Oznacza to, że program pilotażowy nie wymaga zmian w umowach o podwójnym opodatkowaniu, zawartych przez państwa członkowskie z państwami trzecimi. Ponieważ każdy członek „grupy państwa macierzystego” pozostaje podatnikiem w kraju rezydencji, odpowiednie umowy powinny być nadal stosowane.
23. W przypadku zagranicznych źródeł dochodu członków grupy (dywidend, odsetek, tantiem, dochodów z nieruchomości itp.) z krajów trzecich lub nieuczestniczących państw członkowskich, wydaje się zasadne, by nie były one uwzględniane w zakresie programu pilotażowego i były rozliczane na normalnych zasadach. Zagraniczne źródła dochodu powinny być zatem dodawane do dochodów członka grupy po podziale. Procedura ta pozwala na uniknięcie problemów, które mogłyby zaistnieć, gdyby państwo macierzyste i państwo przyjmujące wprowadziły inne ustalenia dotyczące odpowiednich umów z państwem trzecim, np. dotyczących wykorzystania metody kredytowania i metody zwolnienia pewnych pozycji dochodów. Jeśli przedsiębiorstwo uczestniczące ma takie dochody, będzie musiało złożyć dwa wnioski o zwrot podatku, jeden w państwie macierzystym, a drugi w państwie przyjmującym, w odniesieniu do konkretnych pozycji dochodu.
24. W szczególnych przypadkach mogą powstać problemy niedyskryminacji związane z umową o podwójnym opodatkowaniu, zarówno w UE w odniesieniu do nieuczestniczących państw członkowskich i krajów trzecich, gdyby przedsiębiorstwa w tym samym Państwie były traktowane odmiennie w ramach programu pilotażowego. Choć dostępne badania³¹ sugerują, że porównanie przedsiębiorstw uczestniczących w programie pilotażowym i przedsiębiorstw spoza programu może już nie zapewniać właściwego punktu odniesienia, problemy te w idealnych warunkach wymagałyby formalnego wspólnego porozumienia w odniesieniu do odnośnych stron umowy, dotyczącego interpretacji tego punktu zgodnie z warunkami programu pilotażowego.

³¹ Międzynarodowe Biuro Dokumentacji Fiskalnej (ang. International Bureau of Fiscal Documentation - IBFD); "The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study" („Zgodność systemu opodatkowania według zasad państwa macierzystego z umowami o podwójnym opodatkowaniu w oparciu o model OECD: analiza”), przedruk w Lodin/Gammie, tamże, str. 77-104, str. 99.

Kwestie wyceny transferu

25. Z samej koncepcji opodatkowania w kraju macierzystym wynika, że należy zaprzestać stosowania zasad wyceny transferu krajowego w grupie państwa macierzystego w ramach programu pilotażowego. W ramach grupy państwa macierzystego przepisy państwa macierzystego powinny być w równym stopniu stosowane w innych odnośnych państwach członkowskich.
26. W przypadku ustaleń dotyczących wyceny transferu, np. dotyczących podmiotów powiązanych, stron związanych lub podmiotów zależnych od spółek zależnych w nieuczestniczących państwach członkowskich lub krajach trzecich, właściwym urzędem powinny być urzędy podatkowe państwa macierzystego (chyba że dostosowanie jest wynikiem transakcji między krajem trzecim a członkiem grupy z państwa macierzystego z siedzibą poza państwem macierzystym). Wydaje się, iż to jedyna praktycznie wykonalna metoda postępowania. Ponadto dostępne badania³² sugerują, że należy uważnie rozróżniać między odpowiednimi korektami pierwotnymi i wtórnymi. W szczególności wydaje się wskazane dokonanie odpowiednich korekt po przypisaniu podstawy opodatkowania, a nie przed nim. Dzieje się tak, gdyż wyłącznie dochód (ze źródła zagranicznego) danego podmiotu stowarzyszonego i wyłącznie z państwa członkowskiego odpowiedzialnego za negocjacje powinien ulec zmianie.
27. W każdym wypadku wskazane są konsultacje między administracjami państwa macierzystego i państwa przyjmującego. Konsultacje takie są prawdopodobnie niezbędne w stosunkach między państwem przyjmującym a krajem trzecim niemającym umowy o podwójnym opodatkowaniu z państwem macierzystym.

Inne kwestie techniczne

28. W przypadku podatków potrąconych, wypłacanych dywidend i powiązanych procedur dotyczących transakcji między członkami grupy państwa macierzystego, przepisy krajowe powinny być stosowane wobec wszystkich członków „grupy państwa macierzystego”. I znów, ten sposób postępowania jest logicznym skutkiem samej koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego.
29. W przypadku płatności między dwoma przedsiębiorstwami założonymi w tym samym państwie członkowskim, lecz podlegającymi przepisom podatkowym innych państw macierzystych, zgodnie z sugestią autorów koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego³³, transakcję tę można z pożytkiem uznać za transakcję krajową, a nie płatność transgraniczną, co oznacza, że należy stosować przepisy krajowe państwa rezydencji (przyjmującego). Pozwoli to na uniknięcie komplikacji związanych z wprowadzaniem nowych zasad dla transakcji, które są zwykłymi transakcjami krajowymi w ramach danego państwa.
30. W przypadku wypłat dywidendy udziałowcom mniejszościowym, choć może to w pewnym stopniu wymagać prowadzenia dodatkowej księgowości, z płatnościami tymi należy postępować z zastosowaniem przepisów krajowych państwa rezydencji

³² Lodin/Gammie, tamże, str. 57; IBFD, tamże, str. 95f.

³³ zob. Lodin/Gammie, tamże, str. 37

(przyjmującego), gdyż ta metoda wydaje się być jedynym praktycznie uzasadnionym sposobem postępowania.

Proceduralne i administracyjne aspekty programu pilotażowego

Praktyczne wdrożenie programu pilotażowego

31. Poza stosowaniem opodatkowania wobec małych i średnich przedsiębiorstw zgodnie z możliwym projektem pilotażowym, należy określić metodę uzyskiwania dostępu do programu i jej przebieg proceduralny. Sugeruje się zastosowanie mechanizmu umów o podwójnym opodatkowaniu przy wdrażaniu programu pilotażowego. Zainteresowane państwa członkowskie powinny zatem rozpocząć odpowiednie negocjacje, przygotować i zawrzeć dwustronną, a najlepiej wielostronną umowę umożliwiającą zainteresowanym firmom wzięcie udziału w programie pilotażowym opodatkowania według zasad państwa macierzystego. Jeśli państwa te wyrażą takie życzenie, służby Komisji zapewnią im odpowiednie wsparcie i pomoc dla tych działań, niewykluczone, że za pośrednictwem programu FISCALIS (seminaria i grupy projektowe). Odnośne państwa członkowskie powinny zatem wdrażać umowę w skali krajowej, zgodnie z krajowymi przepisami i praktykami. Umowa dwustronna może z powodzeniem przybrać formę protokołu uzupełniającego odpowiednią umowę o podwójnym opodatkowaniu, a umowy wielostronne powinny być zawierane w ramach konwencji międzyrządowej. Dzięki tej metodzie postępowania program pilotażowy będzie mógł być wprowadzany stosunkowo szybko i w sposób elastyczny, przy jednoczesnym przestrzeganiu zasady legalności opodatkowania.
32. W oparciu o ich umowy z innymi państwami członkowskimi administracje podatkowe uczestniczących państw członkowskich powinny, na przykład stosując odpowiednie procedury wewnętrzne (np. okólniki lub publikowanie wezwania do „wyrażenia zainteresowania”), określić możliwość zgłaszania się przez spółki do uczestnictwa w „programie pilotażowym”. Zainteresowane spółki (zarówno spółka dominująca, jak i spółki zależne musiałyby zgłosić zainteresowanie udziałem w programie pilotażowym obsługującym ich urzędnikom administracji podatkowych odpowiednich państw rezydencji, a te byłyby zobowiązane do bezzwłocznego informowania i konsultowania się z administracjami podatkowymi innych zainteresowanych państw członkowskich. Decyzja dotycząca zgłoszenia powinna być przekazywana przez dwie lub większą liczbę administracji w uzasadnionym okresie czasu, np. dwa lub trzy miesiące po zgłoszeniu przez spółkę zainteresowania. Podobnie jak w przypadku innych decyzji administracyjnych, ewentualna odmowa powinna być opatrzona uzasadnieniem i może być uzasadniona wyłącznie niespełnianiem przez spółkę wymagań określonych w odpowiedniej umowie (urząd nie może podejmować decyzji uznaniowej).

Wymagania związane ze składaniem wniosku i płatnościami

33. W przypadku wymagań związanych ze składaniem wniosku i płatnościami, sugeruje się, że zasadniczo spółka dominująca powinna być zobowiązana do złożenia wniosku o zwrot podatku dla grupy państwa macierzystego wyłącznie w państwie macierzystym. Odpowiedzialne administracje podatkowe pozostałych zainteresowanych państw powinny otrzymać kopie wniosku o zwrot podatku i odpowiednich załączników (np. bilansów, rachunków wyników itp. – zgodnie z lokalnymi przepisami i praktyką państwa macierzystego). Dostarczone informacje

muszą być wystarczające, by umożliwiły określenie dodatkowych związanych z zyskiem podatków czy obciążeń oraz innych związanych wzajemnie elementów dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych. Zdaniem służb Komisji, aby ograniczać koszty, nie powinno się wprowadzać żadnego systematycznego wymogu tłumaczenia; jednakże administracje podatkowe mogą zażądać dostarczenia kluczowych dokumentów w języku danego kraju lub innym odpowiednim języku na koszt podatnika.

34. Sama koncepcja programu pilotażowego sprawia, że nie da się uniknąć sytuacji, w których większość faktycznych obciążeń administracyjnych spada na spółkę dominującą. Spółka dominująca powinna zatem obliczyć łączne zyski grupy zgodnie z przepisami państwa macierzystego rezydencji i przypisać te zyski członkom grupy zgodnie z ustalonym wcześniej wzorem (zob. powyżej). Wartości różnych kryteriów przypisywania należy zgłosić urzędowi podatkowym wszystkich zaangażowanych państw członkowskich. Płatność podatku zostanie jednak dokonana przed odpowiedniego członka grupy w jego państwie rezydencji (państwie przyjmującym).

Kwestie kontroli i nadzoru

35. W przypadku nadzoru programu pilotażowego obowiązują i winny być stosowane ogólne zasady wzajemnej współpracy i pomocy administracyjnej w UE. Ponadto urzędy podatkowe zainteresowanych państw członkowskich powinny, jeśli zostanie to uznane za niezbędne, tworzyć wspólne zespoły audytowe w celu przeprowadzenia audytu spółki dominującej i członków grupy. Powinno się zezwalać na przeprowadzanie audytów przez wspólne zespoły we wszystkich lokalizacjach należących do grupy państwa macierzystego, powinny one jednak być ograniczone wyłącznie do aspektów objętych programem pilotażowym. Zdaniem Komisji, w przypadku sporów sądowych logiczne byłoby stosowanie zasadniczo przepisów państwa rezydencji firmy – członka grupy państwa macierzystego, np. państwa przyjmującego spółki zależnej i państwa macierzystego spółki dominującej. Wyobrażenie sobie innego rozwiązania, które nie narusza odpowiednich przepisów krajowych państwa członkowskiego, wydaje się trudne.
36. W przypadku umów dwustronnych lub wielostronnych konieczne będzie ustalenie przez państwa członkowskie odpowiednich ustaleń dotyczących zakończenia programu pilotażowego (programów pilotażowych). Te „zasady dotyczące opuszczenia programu” muszą opisywać wycenę aktywów i pasywów, jak również postępowanie w przypadku kosztów po zakończeniu programu pilotażowego, przy założeniu, że nie zostanie on przedłużony, bez narzucania przedsiębiorstwom uczestniczącym systematycznej potrzeby prowadzenia dwóch systemów księgowych, według zasad państwa macierzystego i państwa przyjmującego w fazie testowej programu pilotażowego.

Ramy czasowe

37. Program pilotażowy z definicji powinien być zaprojektowany jako próba eksperymentalna, a zatem powinien być ograniczony w czasie. Zarówno dla uczestniczących państw członkowskich (administracji podatkowych) i spółek uczestniczących ważne jest, by okres próbny trwał wystarczająco długo, by możliwa była dokładna analiza, i by koszty zmiany były uzasadnione. W oparciu o otrzymane

informacje zwrotne sugeruje się wprowadzenie programu pilotażowego na okres pięciu lat, po którym to okresie powinna nastąpić ocena końcowa. Pięcioletni okres czasu oznacza, że rozpoczyna się on w dniu wprowadzenia programu i automatycznie wygasa pięć lat po tej dacie (np. 1 stycznia 2007 r. – 31 grudnia 2011 r.). Kwalifikujące się przedsiębiorstwa mogłyby jednak przystąpić do programu w dowolnym momencie, co oznacza, że uczestniczyłyby w nim przez krótszy okres (np. 1 stycznia 2009 r. – 31 grudnia 2011 r.).

38. Podjęta przez spółkę decyzja o wzięciu udziału w programie pilotażowym powinna być wiążąca dla całego pięcioletniego okresu lub okresu krótszego, do określonego wcześniej dnia zakończenia programu pilotażowego. Jeśli spółka nalega na przerwanie stosowania programu przed zakończeniem pięcioletniego okresu, będzie to możliwe, lecz może podlegać ponownej wycenie lat podatkowych w ramach programu pilotażowego i wstecznemu zastosowaniu „tradycyjnych zasad”.

Wzór dotyczący obliczania repartycji

39. Dla celów niniejszego wąskiego programu pilotażowego powinno wystarczyć zastosowanie ekonomicznie uzasadnionego wzoru repartycji podstawy opodatkowania między uczestniczącymi państwami członkowskimi. Dzieje się tak, gdyż podlegający opodatkowaniu dochód „w puli” jest ograniczony szeregiem czynników: ograniczeniem do małych lub małych i średnich przedsiębiorstw, ograniczoną liczbą małych i średnich przedsiębiorstw w systemach innych państw członkowskich, opcjonalnym charakterem, ścisłym monitorowaniem, ogólnie niskimi obciążeniami podatkowymi małych i średnich przedsiębiorstw itp. Ponadto prostym wzorem łatwiej zarządzać i posługiwać się.
40. Przy opracowywaniu wzoru repartycji można wykorzystać następujące czynniki ekonomiczne: płace, liczba pracowników, sprzedaż (obroty), aktywa. Połączenie tych czynników zwiększy ekonomiczną reprezentatywność, lecz sprawi, że stosowanie wzoru będzie bardziej złożone. W zależności od wzoru wybranego przez państwa członkowskie będą one musiały uzgodnić powszechnie akceptowane i przeznaczone do praktycznego stosowania definicje wykorzystywanych czynników.
41. Zaleca się wykorzystanie w wzorze repartycji odpowiedniego udziału w sumie płac (50 %) i sumie obrotów (50 %) spółki uczestniczącej w każdym państwie członkowskim. Liczby te łatwo zidentyfikować w deklaracjach księgowych i podatkowych firmy. Ponadto połączenie czynnika wkładu (płace) z czynnikiem efektu (sprzedaż) także zmniejsza ewentualną arbitralność.
42. Zgodnie z wewnętrzną logiką koncepcji opodatkowania zgodnie z zasadami państwa macierzystego i programem pilotażowym, zarówno zyski, jak i straty, powinny podlegać repartycji według wzoru. Wszelkie straty przypisane do elementów grupy będą podlegały zasadom przenoszenia na okresy przyszłe i przeszłe państwa rezydencji danego elementu, tj. państwa macierzystego spółki dominującej (spółki macierzystej lub siedziby zarządu) i państwa przyjmującego dla spółek zależnych i stałych oddziałów.
43. Zgodnie z systemem opodatkowania według zasad państwa macierzystego spółka dominująca korzysta z formularzy zwrotu podatku państwa macierzystego, łącząc i zgłaszając działalność podlegającą opodatkowaniu we wszystkich właściwych

państwach członkowskich (zob. powyżej). Nie muszą one obowiązkowo obejmować wymaganych informacji o czynnikach związanych z repartycją. Należy zatem opracować odpowiedni, prosty formularz służących do deklaracji powyższych w formie załącznika do formularza zwrotu podatku.

Ocena

44. Wydaje się zasadne, by Komisja i uczestniczące państwa członkowskie stworzyły grupę monitorującą w celu nadzorowania programu pilotażowego; członkowie tej grupy mogliby konsultować się ze sobą, rozpatrywać ewentualne problemy praktyczne i oceniać wyniki programu. Ponadto byłoby uzasadnione, by państwa członkowskie wprowadzające program pilotażowy sporządziły, do dnia 31 grudnia 2009 r., szczegółowy raport zawierający ogólną ocenę wyników programu pilotażowego, by umożliwić Komisji i grupie monitorującej rozpatrzenie ewentualnego przedłużenia lub zakończenia programu i podjąć decyzje dotyczące odnośnych procedur.