



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 11.11.2011  
KOM(2011) 712 wersja ostateczna

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

**Podwójne opodatkowanie w obrębie jednolitego rynku**

## SPIS TREŚCI

|      |   |    |
|------|---|----|
| 1.   | Wprowadzenie.....   | 3  |
| 2.   | Co to jest podwójne opodatkowanie? .....  | 4  |
| 3.   | Czy podwójne opodatkowanie stanowi problem?.....  | 6  |
| 4.   | Aktualne rozwiązania i związane z nimi ograniczenia w odniesieniu do głównych problemów.....  | 8  |
| 5.   | Możliwe rozwiązania .....   | 10 |
| 5.1. | Wzmocnienie istniejących instrumentów .....   | 10 |
| 5.2. | Rozszerzenie zakresu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania .....   | 11 |
| 5.3. | Środki mające na celu zapewnienie większej spójności w interpretacji i stosowaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi UE..... | 11 |
| 5.4. | Ułatwienie i przyspieszenie rozwiązywania sporów w UE .....   | 11 |
| 6.   | Dalsze działania i wnioski.....   | 12 |

## 1. WPROWADZENIE

Istnieje rzeczywista potrzeba promowania bardziej konkurencyjnej gospodarki jako czynnika inteligentnego i zrównoważonego wzrostu gospodarczego, w szczególności w obecnej dobie kryzysu, który pokazał obraz niezależnych gospodarek państw członkowskich UE. Komisja uznaje to za część strategii „Europa 2020”<sup>1</sup>, dodając, że wszystkie obszary polityki UE, a w szczególności jednolity rynek, należy wykorzystać w sposób bardziej skuteczny, usuwając istniejące bariery, aby zrealizować te cele.

W szczególności w konkluzjach Rady Europejskiej z 24 i 25 marca oraz 24 czerwca 2011 r. podkreślono potrzebę pragmatycznej koordynacji polityki podatkowej jako elementu ściślejszej koordynacji polityki gospodarczej w strefie euro w celu wspierania konsolidacji fiskalnej i wzrostu gospodarczego.

Wzrost zależy głównie od zdrowych rynków, na których konkurencja stymuluje działalność gospodarczą. W celu pogłębienia wspólnego rynku trzeba pokonać jeszcze kilka przeszkód, w tym przeszkód w działalności transgranicznej i zawiłości prawnych związanych z współistnieniem 27 różnych pakietów przepisów regulujących niektóre transakcje.

Systemy podatkowe w UE nie przyczyniają się do uproszczenia obecnych ram prawnych. Prawie 20 lat po utworzeniu jednolitego rynku przedsiębiorstwa i osoby fizyczne działające na rynku UE mogą być opodatkowane od tego samego dochodu w więcej niż jednym państwie członkowskim zaraz po przekroczeniu granicy wewnętrznej, podczas gdy w pewnych przypadkach mogą one uniknąć wszystkich podatków<sup>2</sup>. W okresie gdy państwa członkowskie próbują zabezpieczyć dodatkowe dochody z podatków, dla ich wiarygodności wobec podatników istotne jest, aby podejmowały one niezbędne środki w celu zniesienia podwójnego opodatkowania lub obustronnego braku opodatkowania. Ponadto obie te sytuacje mogą zagrażać samej idei jednolitego rynku i są zatem absolutnie nie do przyjęcia.

Korzystanie z podstawowych wolności w działalności transgranicznej na rynku wewnętrznym UE, prowadzonej przez przedsiębiorstwa i obywateli, nigdy nie powinno prowadzić do większego opodatkowania w porównaniu z opodatkowaniem podobnych podatników w ich własnym państwie członkowskim. Podwójne opodatkowanie w kontekście transgranicznym, będące wynikiem braku zgodności poszczególnych krajowych systemów podatkowych, jest główną przeszkodą i prawdziwym wyzwaniem dla rynku wewnętrznego<sup>3</sup>. Zasada, zgodnie z którą należy zlikwidować podwójne opodatkowanie będące wynikiem nieskoordynowanej polityki podatkowej, powinna być kluczowym elementem długoterminowej strategii Komisji.

---

<sup>1</sup> COM(2010) 2020 z 3.3.2010.

<sup>2</sup> Komisja jest zaniepokojona obecną sytuacją *obustronnego braku opodatkowania* w UE. Komisja rozważa przeprowadzenie społecznych konsultacji na temat obustronnego braku opodatkowania osób prawnych, zgodnie zresztą z niedawną sugestią posła do Parlamentu Europejskiego Sharon Bowles, Przewodniczącej Komisji Gospodarczej i Monetarnej Parlamentu UE (Brukselskie Forum Podatkowe 2011).

<sup>3</sup> COM(2006) 823 z 19.12.2006, pkt 1.

Wielokrotnie podkreślano negatywną rolę, jaką odgrywa podwójne opodatkowanie, i konieczność poprawy funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez zwiększenie koordynacji polityki podatkowej<sup>4</sup>. Ponadto dowody<sup>5</sup> wskazują, że problemy związane z podwójnym opodatkowaniem dotyczą wielu podatników w UE.

Zgodnie z wcześniejszą zapowiedzią<sup>6</sup>, w niniejszym komunikacie wskazano problemy podwójnego opodatkowania w kontekście tranzgranicznym<sup>7</sup> i ich wpływ na rynek wewnętrzny. Wyjaśniono w nim, jakie rozwiązania zostały już przeanalizowane przez państwa członkowskie oraz instytucje UE i jakie obszary w pierwszej kolejności wymagają podjęcia dalszych skoordynowanych działań, aby zapobiec przypadkom podwójnego opodatkowania, a następnie zapewnić skuteczną, szybką i niedrogą metodę rozwiązywania sporów związanych z podwójnym opodatkowaniem.

Takie zakończone sukcesem działania uczyniłyby UE bardziej atrakcyjnym miejscem dla prowadzenia działalności gospodarczej i wzmocniłyby uczciwą konkurencję na rynku wewnętrznym. Przyczyniłoby się to do realizacji celu polegającego na wykorzystaniu pełnego potencjału zintegrowanego rynku UE, tak jak zapisano w Akcie o jednolitym rynku<sup>8</sup>, oraz do zniesienia przeszkód w skutecznym korzystaniu z praw obywatelskich UE, jak podkreślono w sprawozdaniu w sprawie obywatelstwa europejskiego z 2010 r.<sup>9</sup>

## 2. CO TO JEST PODWÓJNE OPODATKOWANIE?

Dla celów niniejszego komunikatu podwójne opodatkowanie oznacza obciążenie porównywalnymi podatkami przez dwie (lub więcej) jurysdykcje podatkowe w odniesieniu do tego samego podlegającego opodatkowaniu dochodu lub kapitału<sup>10</sup>. Chociaż podwójne opodatkowanie, w szczególności podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym, może występować również w sytuacjach czysto krajowych, niniejszy komunikat dotyczy tylko sytuacji transgranicznych.

W kontekście międzynarodowym podwójne opodatkowanie może być konsekwencją podwójnego miejsca zamieszkania (siedziby) lub opodatkowania zarówno w państwie zamieszkania (siedziby), jak i w państwie źródła dochodu.

---

<sup>4</sup> Zob. na przykład konkluzje szefów państw lub rządów strefy euro z dnia z dnia 11 marca 2011 r.

<sup>5</sup> Zob. Konsultacje publiczne Komisji Europejskiej: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_04\\_doubletax\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm) oraz przypisy 25 i 26.

<sup>6</sup> COM(2010) 769 z 20.12.2010, pkt 4.1.

<sup>7</sup> Podwójne opodatkowanie o charakterze czysto krajowym, ilekroć występuje, jest kwestią pozostającą w kompetencji prawodawcy krajowego.

<sup>8</sup> COM(2011) 206 z 13.4.2011.

<sup>9</sup> Sprawozdaniu Komisji w sprawie obywatelstwa europejskiego z 2010 r.- „Usuwanie przeszkód w zakresie praw obywatelskich UE”, COM(2010)603, 27.10.2010.

<sup>10</sup> Zob. IBFD Tax Glossary, wpis „podwójne opodatkowanie”. Tradycyjnie podwójne opodatkowanie dzieli się na podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym i podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym. W przypadku *podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym* dwa porównywalne podatki stosuje się wobec tego samego płatnika w odniesieniu do tego samego dochodu lub kapitału. Ogólnie terminu *podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym* używa się w przypadku, gdy różni podatnicy zostają opodatkowani w odniesieniu do tego samego dochodu lub kapitału.

Poniższe przykłady stanowią ilustracje obu sytuacji:

Przykład 1. W przypadku podwójnej rezydencji podatkowej podwójne opodatkowanie może być wynikiem zastosowania rozbieżnych kryteriów. Na przykład do celów podatkowych firma może być uważana za mającą siedzibę w państwie członkowskim, w którym jest zgodnie z prawem zarejestrowana, i równolegle może być uważana za mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w którym prowadzi swoją działalność główną. W tej sytuacji firma mogłaby być zobowiązana do zapłacenia podatku od osób prawnych na zasadach globalnych w obu państwach członkowskich, a zatem do dwukrotnego zapłacenia podatku od tego samego dochodu.

Przykład 2. Państwo członkowskie zwykle obciąża podatkiem podatników niebędących rezydentami w odniesieniu do dochodu pochodzącego ze źródeł w tym państwie. Tego rodzaju opodatkowanie u źródła może nakładać się na opodatkowanie globalne w państwie siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika. Na przykład artysta będący rezydentem państwa członkowskiego podpisuje ogólną umowę na wykonanie koncertów w kilku państwach członkowskich, zezwalając na transmisję radiową koncertów i również wydanie albumu z trasy. Dochód wynikający z tej umowy może zostać opodatkowany dwa lub więcej razy (w państwie zamieszkania i w państwach wykonania), a opłaty licencyjne z tytułu praw autorskich artysty również mogą zostać opodatkowane podwójnie.

Ogólnie rzecz biorąc, państwa członkowskie już wyeliminowały podwójne opodatkowanie w drodze jednostronnych<sup>11</sup>, dwustronnych<sup>12</sup> lub nawet wielostronnych środków<sup>13</sup>. Jednakże przy obecnym stanie prawa UE nie są one co do zasady zobowiązane do eliminowania podwójnego opodatkowania. Prawdą jest, że przepisy państw członkowskich, które uprzywilejowują sytuacje krajowe w przeciwieństwie do sytuacji transgranicznych, na przykład w obszarze podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, są sprzeczne z podstawowymi wolnościami, przy braku stosownych uzasadnień<sup>14</sup>. Jednakże podwójne opodatkowanie nie jest sprzeczne z traktatami, o ile wynika ono z równoległego korzystania z suwerenności podatkowej przez zainteresowane państwa członkowskie<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Np. zwalniając zagraniczny dochód podatnika będącego rezydentem lub poprzez zaliczenie podatku zagranicznego.

<sup>12</sup> Środki dwustronne przewidziane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, na podstawie których dwa państwa uzgadniają, jak i w jakim zakresie eliminuje się podwójne opodatkowanie między ich rezydentami.

<sup>13</sup> Np. Konwencja pomiędzy krajami nordyckimi o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku lub tzw. „Konwencja arbitrażowa”: Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (90/436/EWG), Dz.U. L 225 z 20.8.1990.

<sup>14</sup> Np. Wyrok ETS z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, pkt 32; wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05, *Denkavit Internationaal*, pkt 39; wyrok ETS z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05, *Amurta*, pkt 28; wyrok ETS z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09, *Dijkman*, pkt 23; wyrok ETS z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-287/10, *Tankreederei I*, pkt 15;

<sup>15</sup> Wyroki ETS: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie *Kerckhaert-Morres*; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie *Block*; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie *Damseaux*.

Podsumowując, przy aktualnym stanie prawa UE, wobec braku inicjatywy UE, państwa członkowskie nie są zobowiązane do unikania tego ostatniego rodzaju podwójnego opodatkowania, które można również nazwać podwójnym opodatkowaniem o charakterze „niedyskryminacyjnym”, ponieważ zjawisko to wykracza poza zakres podstawowych wolności<sup>16</sup>.

*J. Damseaux, mający miejsce zamieszkania w Belgii, otrzymał w latach 2005–2007 dywidendy od spółki francuskiej. Od tych dywidend został we Francji pobrany podatek u źródła w wysokości 15 %. Od kwoty pozostającej po takim opodatkowaniu (85 % dywidend) został w Belgii pobrany dodatkowy podatek u źródła w wysokości 15%. Całkowite opodatkowanie tych dywidend wynosiło zatem 27,75 %.*

*Z drugiej strony dywidendy wypłacane przez spółki belgijskie osobie mającej miejsce zamieszkania w Belgii były opodatkowane według stawki 15% zgodnie z prawem belgijskim.*

*ETS orzekł, że w zakresie, w jakim prawo UE nie przewiduje ogólnych kryteriów służących rozgraniczeniu kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Wspólnoty, państwa członkowskie nie są zobowiązane do unikania podwójnego opodatkowania<sup>17</sup>.*

### 3. CZY PODWÓJNE OPODATKOWANIE STANOWI PROBLEM?

Państwa członkowskie mają świadomość znaczenia, jakie ma zniesienie podwójnego opodatkowania, i w większości przypadków unikają go. Jednakże wciąż występują przypadki podwójnego opodatkowania, co stwarza przeszkody dla zakładania przedsiębiorstw o zasięgu transgranicznym, transgranicznej działalności i transgranicznych inwestycji w UE, które należy usunąć w interesie przedsiębiorstw i obywateli, jak wspomniano w niedawnym sprawozdaniu Mario Montiego<sup>18</sup>.

Podwójne opodatkowanie jest jedną z kwestii będących przedmiotem największej troski obywateli i przedsiębiorstw UE. W sprawozdaniu w sprawie obywatelstwa europejskiego z 2010 r. problemy związane z podwójnym opodatkowaniem zostały uznane za jedną z głównych przeszkód, jakie napotykają obywatele w sytuacjach transgranicznych. Dowody wskazują, że zdaniem opinii publicznej podwójne opodatkowanie jest pilną kwestią<sup>19</sup>. Ponadto podwójne opodatkowanie jako takie jest źródłem niepewności prawnej podatników, na co często zwracają uwagę stowarzyszenia przedsiębiorców i przedstawiciele podatników<sup>20</sup>.

<sup>16</sup> Opinia rzecznika generalnego Geelhoeda w sprawie *Kerckhaert-Morres*, pkt 38.

<sup>17</sup> Ww. wyrok ETS w sprawie *Damseaux*.

<sup>18</sup> Sprawozdanie Przewodniczącego Komisji Europejskiej (byłego komisarza UE Mario Montiego), „Nowa strategia dla jednolitego rynku” (A new strategy for the Single Market), 9 maja 2010, pkt 3.5, s. 83.

<sup>19</sup> Na przykład na posiedzeniu Komisji Petycji Parlamentu Europejskiego w dniach 14-15 czerwca 2011 r. cztery z jedenastu petycji w rozdziale dotyczącym podatków odnosiło się do podwójnego opodatkowania. Zob. również Badanie Eurobarometru z września 2011 r. dotyczące przeszkód, jakie napotykają obywatele na rynku wewnętrznym [http://ec.europa.eu/public\\_opinion/archives/quali/ql\\_obstacles\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/public_opinion/archives/quali/ql_obstacles_en.pdf)

<sup>20</sup> Komentarze MEDEF do proponowanych zmian w art. 15 § 2 modelowej konwencji OECD, 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/14/62/39547932.pdf>

W istocie wyniki niedawnej, trzeciej serii konsultacji społecznych przeprowadzonych przez Komisję<sup>21</sup> potwierdzają, że podatnicy UE pozostają bardzo zainteresowani kwestiami podwójnego opodatkowania.

W szczególności w ramach szczegółowych konsultacji społecznych dotyczących podwójnego opodatkowania stwierdzono, że problem ten jest poważny: średnio w ponad 20 % zgłoszonych przypadków w grę wchodziła kwota powyżej 1 milion euro w odniesieniu do osób prawnych, a w ponad 35 % przypadków - powyżej 100 000 euro w odniesieniu osób fizycznych.

Istotne jest również zapewnienie przejrzystości zbioru przepisów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania aby zapobiec rozbieżnym interpretacjom i w ten sposób osiągnąć zamierzony rezultat. Ponadto sam brak przejrzystości może okazać się szkodliwy dla działalności transgranicznej<sup>22</sup>.

Podwójne opodatkowanie zwiększa ogólne obciążenia podatkowe, a tym samym może mieć negatywny wpływ na inwestycje kapitałowe. Badania empiryczne wskazują, że opodatkowanie osób prawnych ma istotny wpływ na decyzje dotyczące lokalizacji bezpośrednich inwestycji zagranicznych<sup>23</sup>. Oznacza to, że podwójne opodatkowanie w UE może zniechęcać do inwestycji spoza UE i stwarzać zagrożenie dla konkurencyjności przedsiębiorstw z UE.

Z uwagi na niedostarczenie przez administracje krajowe dokładnych danych podatkowych trudno jest uzyskać w pełni wiarygodne szacunki dotyczące bezpośredniego wpływu podwójnego opodatkowania<sup>24</sup>. W rzeczywistości podatnicy, jeżeli mają wybór, będą unikać podwójnego opodatkowania, dostosowując swoje zachowanie do okoliczności. Tym samym podwójne opodatkowanie staje się nawet nie obciążeniem, ale przeszkodą dla działalności gospodarczej<sup>25</sup>.

Ten pośredni wpływ jest jeszcze trudniejszy do zmierzenia. Jednakże, zgodnie z szacunkami zawartymi w niedawnej publikacji, po przyjęciu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dwustronne przepływy inwestycji portfelowych między państwami będącymi stronami traktatu mogą wzrosnąć o 50 %. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są również związane ze wzrostem wyceny kapitału własnego i wydają się być czynnikiem pozwalającym obniżyć koszty kapitału własnego w państwach będących stronami tych umów o około 0,24 % w skali roku<sup>26</sup>.

---

<sup>21</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_04\\_doubletax\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_04_doubletax_en.htm)  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_06\\_inheritance\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_06_inheritance_en.htm);  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/consultations/tax/2010\\_08\\_royalty\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_08_royalty_en.htm);

<sup>22</sup> OECD. Tax Effects on Foreign Direct Investment, 2007, s. 33

<sup>23</sup> Zob. na przykład Hajkova, D. i inni, „Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries”, OECD Economics Department Working Papers, No. 502, 2006, <http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>.

<sup>24</sup> Ocena skutków towarzysząca wnioskowi dotyczącemu dyrektywy Rady w sprawie wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych, 16 marca 2011 r.

<sup>25</sup> Rozróżnienie między obciążeniem a przeszkodą w odniesieniu do podwójnego opodatkowania wprowadziła już Liga Narodów w 1923 r. Zob. na przykład Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee, Document E.F.S.73. F.19, s.11, 5 kwietnia 1923 r.

<sup>26</sup> Parkih, Jain i Spahr, The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital, 2011, EFMA, Braga Meeting.

Czasami zniesienie podwójnego opodatkowania, nawet jeśli jest możliwe z prawnego punktu widzenia, wiąże się z nadmiernym obciążeniem zarówno czasowym, jak i pod względem kosztów administracyjnych. Wyniki przeglądu przeprowadzonego w 2007 r. przez dużą firmę podatkową<sup>27</sup> pokazały, że średni koszt przestrzegania przepisów podatkowych w przypadku opodatkowania dochodu osób prawnych wynosi 2,2 % płaconych podatków. Około 15 % czasu poświęconego czynnościom odnoszącym się do przestrzegania przepisów związane jest z międzynarodowymi aspektami opodatkowania osób prawnych. Co więcej, 14,6 % firm i 31,0 % osób fizycznych, które udzieliły odpowiedzi na to pytanie w ramach konsultacji społecznych dotyczących podwójnego opodatkowania, postanowiło nie szukać rozwiązania mającego na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania.

Sprawozdanie w sprawie obywatelstwa europejskiego z 2010 r. wskazuje na brak skuteczności „istniejących mechanizmów mających na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania”.

Można również zauważyć, że akumulacja podatków nałożonych przez więcej niż jedno państwo może doprowadzić do sytuacji, która – w przynajmniej niektórych państwach członkowskich – uznana zostałaby za konfiskacyjną, a zatem bezprawną, jeżeli wynika ona z przepisów tylko tego państwa.

Niektóre konkretne przykłady stanowią ilustrację obecnej sytuacji, w której obywatele i przedsiębiorstwa mogą w rzeczywistości napotkać znaczne przeszkody praktyczne w skutecznym korzystaniu ze swoich praw i dla sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

*W petycji skierowanej do Parlamentu Europejskiego<sup>28</sup> obywatel Niemiec poinformował, że mieszkał we Francji i pracował w Niemczech dla niektórych szpitali jako pracownik zewnętrzny. W wyniku rozbieżności w interpretacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Francją i Niemcami został on obciążony podatkiem przez oba państwa członkowskie. W celu rozwiązania swojego problemu musiał przeprowadzić się do Niemiec.*

*Obywatel włoski<sup>29</sup> mieszka w Niemczech i pracuje dla włoskiego przedsiębiorstwa przewozowego. Prowadzi on samochód ciężarowy w kilku państwach Unii Europejskiej. W wyniku rozbieżności w interpretacji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niemcami i Włochami został on obciążony podatkiem zarówno przez Niemcy, jak i przez Włochy. Wszczęta w 2005 r. procedura wzajemnego porozumiewania zakończyła się dopiero w 2010 r.*

Komisja wyraża również zaniepokojenie obustronnym brakiem opodatkowania i dokonuje obecnie przeglądu sytuacji, aby zaproponować odpowiednie działania

<sup>27</sup> PWC LLP, *Total Tax Contribution*, obadanie przeprowadzone w 2007 r. przez the Hundred Group of Finance UK Directors (stowarzyszenie 100 największych firm Zjednoczonego Królestwa).

<sup>28</sup> PE, Komisja Petycji, petycja 1404/2010.

<sup>29</sup> PE, Komisja Petycji, petycja 1053/2010.



#### 4. AKTUALNE ROZWIĄZANIA I ZWIĄZANE Z NIMI OGRANICZENIA W ODNIESIENIU DO GŁÓWNYCH PROBLEMÓW

Kwestią podwójnego opodatkowania zajmowano się już na poziomie UE. Dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych<sup>30</sup>, dyrektywa w sprawie odsetek i należności licencyjnych<sup>31</sup>, konwencja arbitrażowa<sup>32</sup>, dokonania Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych – zwłaszcza kodeks postępowania w celu skutecznego wprowadzenia w życie konwencji arbitrażowej<sup>33</sup> – oraz zalecenie w sprawie procedur w zakresie ulg w podatku u źródła<sup>34</sup> są dobrymi przykładami tych wysiłków.

Komisja przedstawiła niedawno wniosek dotyczący dyrektywy w sprawie wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych<sup>35</sup>. Jej przyjęcie pozwoli na rozwiązanie problemów podwójnego opodatkowania na poziomie UE w odniesieniu do grup wielonarodowych, które postanowią skorzystać z tego instrumentu.

Jednakże, ponieważ zakres zastosowania tej propozycji jest ograniczony, nie obejmie ona wszystkich przypadków podwójnego opodatkowania i jedynie *kwifikujące się przedsiębiorstwa*, które wybiorą to rozwiązanie, będą mogły korzystać z systemu wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych (art. 2 i 6 wniosku)<sup>36</sup>.

Istniejące instrumenty są niewystarczające, by rozwiązać wiele z nadal występujących problemów związanych z podwójnym opodatkowaniem. W szczególności ograniczony jest zakres stosowania dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych; umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie obejmują wszystkich podatków istotnych z perspektywy jednolitego rynku (np. opłat skarbowych), nie przewidują całkowitego zniesienia podwójnego opodatkowania, a zwłaszcza nie oferują jednolitego rozwiązania problemów występujących w trójstronnych i wielostronnych stosunkach między państwami członkowskimi; czas potrzebny na zamknięcie procedury wzajemnego porozumiewania w przypadku sporów dotyczących podwójnego opodatkowania, zarówno zgodnie z konwencją arbitrażową, jak i umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest zbyt długi i często procedury te nie pozwalają rozwiązać zgłoszonych problemów.

Ponadto nie zawsze skutecznie działają istniejące instrumenty eliminowania podwójnego opodatkowania. W szczególności zainteresowane państwa członkowskie nie interpretują i nie wdrażają w sposób spójny postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tego rodzaju sprzeczne ze sobą praktyki dotyczą

---

<sup>30</sup> Dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (90/435/EWG).

<sup>31</sup> Dyrektywa Rady z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (2003/49/WE).

<sup>32</sup> Konwencja w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (90/436/EWG), Dz.U. L 225 z 20.8.1990.

<sup>33</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/index_en.htm).

<sup>34</sup> C/2009/7924,

<sup>35</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/whats\\_new/c\(2009\)7924\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf)  
COM(2011) 121; 16.3.2011.

<sup>36</sup> Wniosek dotyczący dyrektywy ustanawiającej jedynie system wspólnej podstawy opodatkowania niektórych przedsiębiorstw i grup przedsiębiorstw (art. 1 wniosku).

głównie definicji takich pojęć jak „opłaty licencyjne”, „dochód przedsiębiorstwa”, „dywidendy” i „zakład”. W wyniku tego podatnicy mogą stać się przedmiotem podwójnego opodatkowania, co jest sprzeczne z założonym celem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Co więcej, obywatele UE, którzy otrzymują spadki w innym państwie członkowskim, mogą również znaleźć się w niekorzystnej sytuacji polegającej na obciążeniu wyższym podatkiem od spadku niż ten, jakim zostaliby obciążeni w jakimkolwiek z zainteresowanych państw członkowskich.

Istnieją duże oczekiwania, że problemy te, często bardzo skomplikowane z perspektywy podatnika, będą w miarę możliwości rozwiązywane na poziomie UE. Ze swojej strony OECD (do której należy 21 państw członkowskich UE) wyraźnie uznaje potrzebę usuwania przeszkód wynikających z podwójnego opodatkowania<sup>37</sup>. Ponadto w sprawozdaniu Mario Montiego zaleca się prowadzenie dalszych prac nad wyeliminowaniem przeszkód podatkowych wynikających z podwójnego opodatkowania osób fizycznych. Dlatego też wydaje się, że podatnicy i państwa członkowskie rzeczywiście pragną rozwiązania problemu podwójnego opodatkowania w kontekście transgranicznym.

## 5. MOŻLIWE ROZWIĄZANIA

W celu rozwiązania ujawnionych problemów można ulepszyć istniejące instrumenty eliminacji przypadków podwójnego opodatkowania lub zaproponować nowe instrumenty i rozwiązania.

W odniesieniu do różnego rodzaju problemów związanych z podwójnym opodatkowaniem można stosować różne metody, niektóre kwestie rozwiązywać w drodze dwustronnych umów podatkowych, a niektóre, w miarę możliwości, za pomocą prawodawstwa UE (w granicach podstaw prawnych, jakie daje Traktat o funkcjonowaniu UE (TFUE)), lub w inny sposób z wykorzystaniem specjalnych rozwiązań i instrumentów.

Te możliwe rozwiązania to między innymi:

### 5.1. *Wzmocnienie istniejących instrumentów*

Wniosek dotyczący przekształcenia dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych zostaje przedstawiony wraz z niniejszym komunikatem. Proponowane zmiany do istniejącego tekstu mają zmniejszyć liczbę przypadków, w których podwójne opodatkowanie może pojawić się w wyniku stosowania przez jedno państwo członkowskie podatku u źródła od płatności i innego opodatkowania tej samej płatności.

---

<sup>37</sup> Zob. wyżej, uwaga 3.

## **5.2. Rozszerzenie zakresu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

Komisja uważa, że istnieje potrzeba uzupełnienia ram umów o unikaniu wzajemnego opodatkowania między 27 państwami członkowskimi<sup>38</sup> i będzie wspierać dialog między państwami członkowskimi w przypadku sporów utrudniających zawieranie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Komisja zamierza przeanalizować z państwami członkowskimi i ekspertami sposoby rozwiązywania problemów trójstronnych<sup>39</sup> oraz kwestię tego, w jaki sposób traktować jednostki i podatki nieobjęte umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania w ramach UE. Podejmie ona stosowne inicjatywy, w szczególności w odniesieniu do podatków od spadku.

## **5.3. Środki mające na celu zapewnienie większej spójności w interpretacji i stosowaniu postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi UE.**

Podwójne opodatkowanie jest często wynikiem sprzecznych interpretacji. Istnieje potrzeba oceny wykonalności ustalenia w UE, w miarę możliwości, wspólnej interpretacji niektórych pojęć zawartych w obowiązujących między państwami członkowskimi umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. opłaty licencyjne, dochód przedsiębiorstwa, dywidendy, zakład, miejsce zamieszkania dla celów podatkowych, pracownicy transgraniczni itd.). W zależności od przypadku właściwe może być uwzględnienie identycznych lub podobnych pojęć zawartych w prawie UE, co byłoby wyrazem szczególnego unijnego podejścia do tego problemu. Ze względu na ich znaczenie dla rynku wewnętrznego kwestie te należy omówić na poziomie UE. Jednakże taka koordynacja może również stanowić wkład do dyskusji prowadzonej na forum organizacji międzynarodowych, takich jak OECD lub ONZ, również w przypadku gdy prowadzi to do rozwoju szerszych międzynarodowych standardów. Opierając się na pozytywnych doświadczeniach Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych, można zbadać potencjalne korzyści stworzenia forum przedstawicieli państw członkowskich (forum UE ds. podwójnego opodatkowania). Na podstawie dyskusji przeprowadzonych na tym forum Komisja rozważy opracowanie kodeksu postępowania dotyczącego podwójnego opodatkowania.

## **5.4. Ułatwienie i przyspieszenie rozwiązywania sporów w UE**

Konwencja arbitrażowa miała zapewnić metodę rozwiązywania sporów dotyczących głównie cen transferowych. Jednakże, mimo przyjęcia (i przeglądu) kodeksu postępowania, można jeszcze usprawnić właściwe funkcjonowanie konwencji arbitrażowej, biorąc pod uwagę ogólną przewlekłość procedur wzajemnego porozumiewania<sup>40</sup>. Jeśli chodzi o konwencję arbitrażową, w ostatnich 5 latach, dla

---

<sup>38</sup> Na dzień 1 stycznia 2011 r. umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania nie było objętych 10 stosunków dwustronnych między państwami członkowskimi UE.

<sup>39</sup> W obszarze cen transferowych pewne prace podjęło już Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych; zob. poniższy przypis.

<sup>40</sup>

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf\\_2010\\_06\\_08\\_number\\_open\\_cases\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf)

których dostępne są dane liczbowe, połowa nieuregulowanych sporów na koniec każdego roku trwała dłużej niż 2 lata<sup>41</sup>.

Uczestnicy konsultacji społecznych przeprowadzonych w 2010 r. ubolewali nad tym, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie pozwalają na szybkie rozwiązywanie sporów. Zwykle podatnicy mogą korzystać tylko z mechanizmu rozwiązywania sporów, jaki przewiduje właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, opartego na dawnym art. 25 modelowej konwencji podatkowej OECD. Mechanizm ten nie jest jednak w pełni skuteczny: umawiające się strony są jedynie zobowiązane czynić wysiłki w celu znalezienia rozwiązania. Podatnik nie ma gwarancji, że podwójne opodatkowanie zostanie zniesione ani tego, że administracje podatkowe będą działać szybko. OECD za najważniejszy problem uważa liczbę nierozstrzygniętych spraw (wzrost o 21,3 % w okresie od 2008 r. do 2009 r.)<sup>42</sup>.

Z perspektywy UE brak ogólnej wiążącej procedury rozwiązywania sporów jest zatem kwestią, którą należy uregulować zarówno z powodów związanych z jednolitym rynkiem, jak też ze względów wynikających z globalnej konkurencyjności (związanych z atrakcyjnością UE dla zagranicznych inwestorów). Ani konwencja arbitrażowa ani umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte między państwami członkowskimi nie zapewniają w pełni skutecznej metody.

Możliwe rozwiązanie zawarte jest w ostatniej wersji art. 25 modelowej konwencji podatkowej OECD (2008), który przewiduje procedurę wzajemnego porozumiewania z wiążącą procedurą rozwiązywania sporów w odniesieniu do wszystkich nierozstrzygniętych przypadków podwójnego opodatkowania, jeśli zażąda tego podatnik. Jednakże do tej pory takie postanowienia uwzględnione były tylko w niewielkiej liczbie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych między państwami członkowskimi<sup>43</sup>.

Komisja widzi potrzebę przeanalizowania usprawnień, które można wprowadzić w procedurach rozwiązywania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w UE. W szczególności zbadać należy możliwość wprowadzenia mechanizmu skutecznego i szybkiego rozwiązywania tych sporów we wszystkich obszarach podatków bezpośrednich.

## 6. DALSZE DZIAŁANIA I WNIOSKI

Komisja ma zdecydowany zamiar rozwiązać podstawowe problemy związane z podwójnym opodatkowaniem w UE i przedstawić inicjatywy. Dwa wnioski odgrywają wiodącą rolę w tym zakresie. Są to:

---

<sup>41</sup>

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf\\_2010\\_06\\_08\\_number\\_open\\_cases\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_2010_06_08_number_open_cases_en.pdf)

<sup>42</sup> [http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en\\_2649\\_33747\\_46499831\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en_2649_33747_46499831_1_1_1_1,00.html) Wzrost o 63,4 % w porównaniu z latami 2006-2009.

<sup>43</sup> Np. FR i UK (19.06.2008), NL i UK (26.09.2008), DE i UK (30.03.2010).

- wniosek dotyczący wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych – przyjęty w marcu 2011 r.;
- wniosek dotyczący przekształcenia dyrektywy w sprawie odsetek i należności licencyjnych, przedstawiony wraz z niniejszym komunikatem.

Oprócz tych wniosków Komisja:

- zaproponuje w najbliższym czasie rozwiązania mające na celu usunięcie transgranicznych przeszkód związanych z podatkiem od spadku w UE;
- w dalszym ciągu wykorzystywać będzie Wspólne Forum UE ds. Cen Transferowych, które ostatnio wznowiło swoją działalność, do rozwiązywania kwestii podwójnego opodatkowania cen transferowych;
- w 2012 r. przedstawi rozwiązania w sprawie transgranicznego podwójnego opodatkowania dywidend wypłacanych inwestorom portfelowym;
- będzie pracować nad rozwinięciem wariantów przedstawionych w niniejszym komunikacie, w szczególności stworzeniem forum UE ds. podwójnego opodatkowania, które będzie zajmowało się sprawami podatkowymi o czysto unijnym charakterze, propozycją kodeksu postępowania dotyczącego podwójnego opodatkowania i możliwością wprowadzenia skutecznego mechanizmu rozwiązywania sporów w celu określenia najskuteczniejszych sposobów likwidacji podwójnego opodatkowania;
- w odniesieniu do obustronnego braku opodatkowania zainicjuje rozpoznawczą procedurę konsultacji w celu określenia pełnej skali tego zjawiska. Wyniki tych konsultacji zostaną wykorzystane do określenia i przygotowania właściwych działań politycznych.

Komisja zwraca się do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego o przedyskutowanie i wsparcie tych kierunków.

Wszystkie zainteresowane strony proszą się o wyrażenie opinii na temat tej inicjatywy oraz powiadomienie Komisji o konkretnych działaniach, jakie zalecają.